

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт финансов, экономики и управления
Кафедра «Финансы и кредит»

38.03.01 «Экономика»
(код и наименование направления подготовки, специальности)

Финансы и кредит
(наименование профиля, специализации)

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему: «Налоговый контроль и пути его совершенствования (на материалах
МИФНС России №15 по Самарской области)»

Студент Н.А. Ибрагимова _____
(И.О. Фамилия) (личная подпись)

Руководитель Н.Н. Быкова _____
(И.О. Фамилия) (личная подпись)

Консультанты _____
(И.О. Фамилия) (личная подпись)

Допустить к защите

Заведующий кафедрой д.э.н., профессор, доцент А.А. Курилова _____
(ученая степень, звание, И.О. Фамилия) (личная подпись)

«_____» _____ 2017 г.

Тольятти 2017

Аннотация

Тема: Налоговый контроль и пути его совершенствования (на материалах МИФНС России № 15 по Самарской области).

Выпускная квалификационная работа включает 68 страниц (без учета приложений), 18 рисунков, 17 таблиц, 25 библиографических источника, 2 приложения.

Объект исследования: Межрайонная инспекция ФНС России № 15 по Самарской области.

Цель работы - изучение механизма применения действующих форм и методов налогового контроля при учете и взимании налогов и сборов, оценка их эффективности, определение путей совершенствования контрольной работы налоговых органов.

Ключевые слова: налоговый контроль, инспекция, Налоговый кодекс, налогооблагаемая база, налогообложение, ставка налога, выездная налоговая проверка, камеральная налоговая проверка, налоговое администрирование.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав и заключения.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, формулируется цель и задачи исследования, указывается объект и предмет исследования.

Первая глава посвящена исследованию теоретических вопросов, в ней раскрываются понятие, сущность и формы налогового контроля, а также процедура постановки налогоплательщика на учет в соответствующей налоговой инспекции. Во второй главе проведен анализ результативности проведенных в рассматриваемый период камеральных и выездных проверок. Третья глава посвящена рассмотрению и выявлению проблем, а также изучению путей совершенствования налогового контроля.

Заключение содержит основные выводы о проделанных исследованиях в выпускной квалификационной работе.

Abstract

The topic of the graduation work is “Tax control and the ways to improve it (on the materials of the Russian Ministry of Taxes and Levies, No. 15, Samara region).

Graduation work includes 68 pages (without appendixes), 18 figures, 17 tables, 25 references, and 2 appendixes.

The object of the research is the Interdistrict Inspectorate of the Federal Tax Service of Russia, No. 15, Samara region.

The aim of the work is to analyze the applying mechanism of current forms and methods of tax control for accounting and collecting taxes and fees, to evaluate of their effectiveness, and to identify ways to improve the control work of tax authorities.

Key words: tax control, inspection, Tax code, taxable base, taxation, tax rate, on-site tax audit, cameral tax audit, tax administration.

Graduation work consists of an introduction, three chapters and a conclusion.

In the introduction, the relevance of the chosen topic is substantiated, the aim and the tasks of the work are formulated, and the object and the subject of the research are noted.

The first chapter is devoted to the study of theoretical issues. The chapter reveals the main notions, essence and forms of tax control, and the procedure of putting the taxpayer on register in the relevant tax inspection. The second chapter includes the general financial and economic characteristics of the Interdistrict Inspectorate of the Federal Tax Service of Russia, No. 15, Samara region. The chapter gives the analysis of the results of field inspections carried out during the period under the review. The third chapter is devoted to the examination and identification of problems, and also the study of ways to improve tax control.

The conclusion contains the main summaries of the work.

Содержание

Введение	5
1 Теоретические аспекты организации налогового контроля	9
1.1 Понятие, основные элементы и виды налогового контроля	9
1.2 Формы и методы налогового контроля	12
1.3 Порядок постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах .	20
2 Анализ действующей практики организации налогового контроля в Российской Федерации	27
2.1 Характеристика Межрайонной инспекции ФНС России № 15 по Самарской области.....	27
2.2 Анализ проведенных МИФНС № 15 камеральных проверок.....	30
2.3 Анализ проведенных МИФНС № 15 выездных проверок	46
3 Пути совершенствования налогового контроля	53
3.1 Проблемы налогового администрирования	53
3.2 Пути совершенствования налогового контроля	59
Заключение	63
Список использованной литературы.....	66
Приложения	70

Введение

Как считал Бенджамин Франклин, смерть и налоги – это единственная «определенность» в нашей жизни. Но, если бы он видел то, к чему пришел мир сейчас, то понял бы, что и налоги стали большой неопределенностью [23].

Взимание налогов, это одна из древнейших функций государства, а также одно из ключевых условий его существования. К тому же, не менее важной функцией взимания налогов является развитие общества на пути не только экономического процветания, но и социального. Немалую роль здесь играет налоговая служба, ведь именно от результативности ее работы зависит эффективность поступлений денежных средств в бюджетную систему страны.

С момента появления понятия налога как одного из условий существования и развития государства появилась необходимость в осуществлении контроля в налоговых правоотношениях, который должен быть направлен на соблюдение налогоплательщиком требований налогового законодательства. С помощью контроля устанавливается достоверность данных о полноте, своевременности и эффективности выполнения обязанности по уплате налогов и сборов, а также законность операций.

Для того чтобы предусмотренные бюджетами мероприятия осуществлялись, необходимо непрерывное их финансирование. Систематическое пополнение бюджетов, в свою очередь, зависит от налогов и других обязательных платежей. В соответствии с действующим налоговым законодательством и другими нормативными актами плательщики обязаны уплачивать указанные платежи в установленных размерах и в определенные сроки.

Но, к сожалению, как показывает практика, зачастую налогоплательщики пренебрегают своими обязанностями, допуская несвоевременную уплату налогов и других платежей по ряду объективных и

субъективных причин. Поэтому, контроль за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов – это одна из основных проблем налогового органа на сегодняшний день.

Налоговый контроль - это специализированный (только в отношении налогов и сборов) государственный финансовый контроль, сущность которого состоит не только в проверке соблюдения налогового законодательства, но и в проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также в устранении выявленных нарушений. Налоговый контроль как одна из функций государственного управления представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью ее оптимизации для качественного исполнения законодательства о налогах и сборах.

В данное время в Российской Федерации основным органом, занимающимся непосредственно налоговым контролем, остается Федеральная налоговая служба. В соответствии с Федеральным законом «О налоговых органах Российской Федерации», налоговые органы в своей деятельности руководствуются Конституцией РФ, Налоговым кодексом РФ и другими федеральными законами, иными законодательными актами РФ, нормативными правовыми актами Президента РФ и Правительства РФ, а также нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов [3].

Актуальность данной темы в том, что обязанность государственных органов заключается в контроле за своевременностью и правильностью исчислению и уплаты налогов, в целях собирания денежных средств с налогоплательщиков.

Правильное и точное соблюдение обязанностей налогоплательщиками гарантирует в нашей стране построение нормальной и правовой системы уплаты налоговых и иных обязательных платежей, а также формирования бюджетов всех уровней.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение механизма применения действующих форм и методов налогового контроля при учете и взимании налогов и сборов, оценка их эффективности, определение путей совершенствования контрольной работы налоговых органов.

Данная цель достигается путем решения следующих задач:

- изучить понятия, основных элементов и видов налогового контроля;
- рассмотреть формы и методы налогового контроля;
- рассмотреть порядок постановки налогоплательщика на учет;
- проанализировать действующий механизм налогового контроля;
- определить проблемы налогового администрирования;
- дать оценку совершенствования налогового контроля.

Объектом исследований данной выпускной квалификационной работы является Межрайонная инспекция ФНС России № 15 по Самарской области.

Предметом исследования является налоговый контроль и пути его совершенствования.

Нормативную базу исследования составляют действующие акты гражданского и налогового законодательств РФ, субъектов РФ и органов местного самоуправления, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и глав субъектов РФ, инструкции Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, письма, разъяснения, методологические указания налоговых и иных государственных органов.

Таковыми учеными как: Д. Н. Бахрахом, И. Б. Шаховым, В. М. Горшеневым, Б. М. Лазаревым, М. С. Студеникиной, Е. В. Шориной и другими учеными, что занимаются проблемами административного права, исследуется с правовой точки зрения контроль и контрольная деятельность.

Хронологические рамки исследования охватывают три предыдущих года – 2014 год, 2015 год и 2016 год.

Методологической основой исследования, проведенного в выпускной квалификационной работе, послужили системный и комплексный подходы. В процессе исследования в ВКР использовались различные общенаучные методы и приемы, такие как: научная абстракция, методы группировки, прогнозирования, методы детерминированного факторного анализа, синтеза и другие методы.

Практическая значимость данной выпускной квалификационной работы заключается в том, что предложенные в работе наиболее результативные рекомендации по оптимизации осуществления налогового контроля могут быть применены на практике. В ходе написания работы были выявлены наиболее значимые проблемы в осуществлении налогового контроля и рассмотрены наиболее целесообразные пути решения этих проблем.

1 Теоретические аспекты организации налогового контроля

1.1 Понятие, основные элементы и виды налогового контроля

Постоянное совершенствование налогового регулирования, наряду с современным уровнем развития общественных отношений в сфере налогообложения, предусматривает потребность в проведении научного анализа правовых преобразований. К тому же, такое совершенствование предполагает осмысление организационно-правовых механизмов, используемых государством для реализации своих интересов при осуществлении налоговых изъятий.

Понятие «налоговый контроль» может употребляться как в широком, так и в узком смысле слова. В широком смысле налоговый контроль охватывает абсолютно всю деятельность налоговых органов. Например, налоговый учет, регистрация налогоплательщиков, налоговые проверки, как камеральные, так и выездные, а также сфера деятельности, что напрямую связана с уплатой налогоплательщиками налогов. Говоря же об узком смысле налогового контроля, то речь идет о камеральных и выездных налоговых проверках, осуществляемых уполномоченными лицами налогового органа [7].

Деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов называется налоговым контролем. Такая деятельность ориентирована на создание совершенной системы налогообложения. Данная система налогообложения предполагает исключение и сведение к минимуму нарушений налогового законодательства [13].

Дабы раскрыть содержание налогового контроля, необходимо, в первую очередь, определить его субъект, объект, предмет и направление налогового контроля.

Естественно, в качестве субъектов налогового контроля выступают налоговые органы.

Основная стратегическая цель налогового контроля заключается в задачах, которые представлены на рисунке 1.

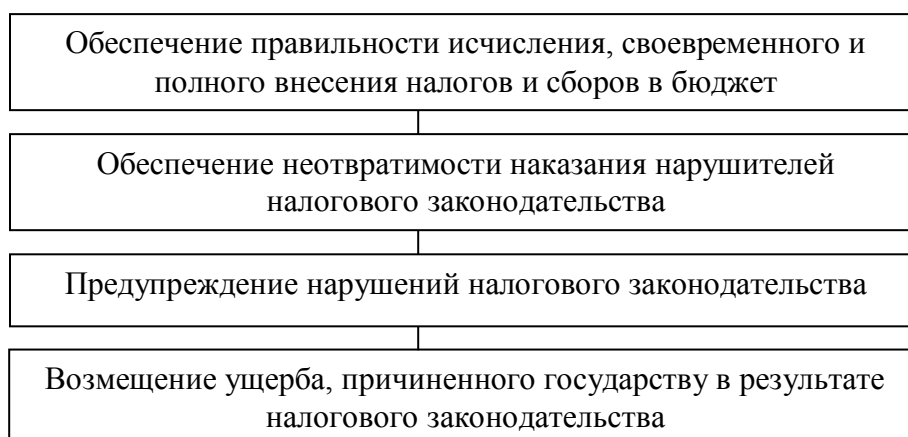


Рисунок 1 - Задачи налогового контроля

В качестве объекта налогового контроля может выступать как действие, так и бездействие налогоплательщиков и иных лиц по уплате налогов и сборов. В зависимости от характера контрольных действий или же бездействий определяется объект конкретных мероприятий налогового контроля [20].

В качестве предмета налогового контроля выступает материальный носитель, подвергающийся проверке в ходе контрольных действий.

Относительно обособленными сферами контрольной деятельности являются направления налогового контроля. Они охватывают однородные по своему содержанию действия налогоплательщиков и иных лиц по исполнению возложенных на них обязанностей. К таким направлениям чаще всего относят выявление проблемных категорий налогоплательщиков и контроль своевременности уплаты налогов. Но, не менее важным направлением является контроль правильности исчисления, полноты уплаты налогов и сборов. Предупреждение и пресечение нарушений налогового законодательства, и контроль крупнейших налогоплательщиков, также, являются одними из направлений налогового контроля [14].

В ходе осуществления налогового контроля, контролирующие органы реализуют следующие функции, а именно:

- фискальная (заключается в формировании государственного денежного фонда);
- контрольная (заключается в контроле правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов);
- стимулирующая (заключается в обеспечении надлежащего исполнения налогового законодательства).

Классификация налогового контроля по видам приведена в таблице 1.

Таблица 1 - Классификация налогового контроля по видам

Основание классификации	Вид контроля
По субъектам контрольной деятельности	Налоговые, таможенные органы, органы МВД
По характеру контролируемых лиц	Физические, юридические лица
По объему контрольной деятельности	Комплексный (касается всех видов налогов), тематический (отдельные виды налогов; отдельные вопросы финансово-хозяйственной деятельности)
По характеру контрольных мероприятий	Плановый (по плану осуществляется большая часть проверок, при этом предприятия отбираются по определенным критериям), внеплановый (при наличии определенных оснований)
По времени проведения	Предварительный (на стадии планирования проверки), текущий (в ходе проверок), последующий (проверки по окончании отчетного периода)
По полноте охвата объекта контроля	Сплошной (изучение всех первичных документов и учетных записей), выборочный (проверка всех документов за отдельные периоды или части документов за весь отчетный период)
По источникам контрольных данных	Документальный (формальная, логическая, арифметическая проверка документов), фактический (исследование документов, получение объяснений, осмотр помещений), автоматизированный
По месту проведения	Камеральный, выездной
По степени обязанности	Обязательный (законом устанавливаются случаи, когда проверка должна быть проведена в обязательном порядке), инициативный (со стороны налоговых органов)
По глубине проверки	Глубокий, поверхностный
По периодичности проведения	Регулярный, систематический, эпизодический

При рассмотрении налогового контроля выделяются несколько видов контроля. Такие виды рассматриваются в зависимости от субъектов контрольной деятельности, их полномочий, применяемых форм, методов

контроля, задач контрольной деятельности, глубины контрольных мероприятий, времени их проведения и многое другое. Но, практически, можно сказать о том, что все виды контроля характеризуются исходя из того или иного элемента налогового контроля и зависят от места и времени его проведения.

Учитывая информацию выше, можно сделать вывод о том, что налоговый контроль является одной из функций государственного управления. А также налоговый контроль представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков, целью которой является оптимизация для качественного исполнения налогового законодательства.

1.2 Формы и методы налогового контроля

С помощью системы органов ФНС России определяются формы и методы налогового контроля. Система органов ФНС устанавливается НК РФ. Налоговый контроль должен производиться должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции. Данное положение указано в Налоговом кодексе РФ [1, ст. 82].

С одной стороны, Налоговый кодекс РФ предусматривает открытый перечень форм налогового контроля. С другой – в качестве самостоятельных форм налогового контроля можно использовать лишь те, которые установлены законом [1, ст. 1]. Согласно Налоговому кодексу (далее – НК) РФ, налоговый контроль проводится уполномоченными лицами налоговых органов только в тех формах, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах [1, ст. 86]. В случае же, если налоговым органом были применены какие-либо другие формы налогового контроля, которые не предусмотрены законодательством, то это приведет к нарушению прав налогоплательщика. Так же действия налогового органа признаются незаконными, после чего сложившаяся ситуация приведет к отмене

соответствующих положений нормативных актов. Примером в подобной ситуации могут послужить материалы служебных разбирательств.



Рисунок 2 - Формы проведения налогового контроля

Основными формами налогового контроля признаются налоговые проверки.

Налоговая проверка подразумевает ряд проводимых уполномоченными лицами налогового органа операций, с целью выявления в налоговых декларациях и иных документах ошибок, если таковые имеются. В ходе налоговых проверок осуществляется всестороннее изучение финансово-хозяйственных операций организаций или физических лиц с объектами налогообложения [16].

В процессе проведения налоговой проверки (выездная, камеральная) возникает непосредственное взаимодействие представителя налогового органа и налогоплательщика. Но, зачастую, как показывает практика, в ходе проверок, при осуществлении должностных лиц своих прямых обязанностей, возникает не «взаимопонимание», а «столкновение». Именно во избежание подобных ситуаций в НК РФ четко прописана последовательность действий налогового представителя, а также права и обязанности обеих сторон.

Результативность проводимой налоговой проверки зависит от множества факторов, но при тщательной подготовке и планировании любая

проверка даст свои результаты. Любая налоговая проверка, будь то камеральная или выездная, проводится на основе четко разрабатываемого налоговым органом плана и программы. В организации и осуществлении налогового контроля уполномоченными лицами главную и, пожалуй, основную, роль играет планирование. Планирование признается одним из базовых принципов осуществления налогового контроля. Планы, в свою очередь, могут быть как текущими, годовыми, так и перспективными и иное. Первой ступенью при организации налогового контроля признается планирование, в ходе которого как раз-таки определяются основные моменты налоговой проверки. Такие как, цели и задачи, программа, сроки, исполнители и иное [11].

В зависимости от текущих критериев методы делятся на группы по методу документального и фактического контроля. Также, к таким группам относят расчетно-аналитические и информативные методы.

Основную роль при проведении контрольно-проверочных мероприятий играют методы документального контроля. Они довольно-таки трудоемки и при этом требуют хороших знаний законодательства, а также бухучета.

Методы фактического контроля объединяют в себе некоторые методы. Такие методы связаны с контролем результатов финансово-хозяйственной деятельности выполнением налогоплательщиком его обязанностей по точному и полному исчислению налогов. Необходимым также является своевременное перечисление налогов в бюджет.

В процессе осуществления косвенных и вспомогательных налоговых проверок применяется расчетно-аналитический метод.

Главной задачей информативного метода налогового контроля является получение дополнительной информации в развитии первых трех групп. К этим трем группам относятся объяснение действующего законодательства и объяснений налогоплательщика и истребование письменных справок.

Участниками налоговых проверок признаются лица, которые в соответствии с НК РФ наделены полномочиями, либо имеют права и

обязанности при совершении действий в ходе осуществления налоговой проверки. Все участники налоговых проверок имеют определенные права и обязанности, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах.

Согласно НК РФ, в отношении налоговых органов, законодательство наделяет уполномоченные лица правом проводить налоговые проверки в пределах своей компетенции [1, ст. 31].

Налоговые органы и уполномоченные лица налоговых органов вправе назначать и проводить два вида проверок, это камеральные налоговые проверки (далее – КНП) и выездные налоговые проверки (далее – ВНП).

Говоря о камеральной налоговой проверке, речь идет о проверке, в ходе осуществления которой сотрудниками налоговой инспекции проводится осмотр и изучение налоговых деклараций (расчетов) и документов, предоставляемых налогоплательщиком. А также в проверке фигурируют документы, имеющиеся у налогового органа, что содержат информацию о деятельности налогоплательщика.

Проверка проводится на территории (по месту нахождения) налогового органа, уполномоченными должностными лицами. Должностное лицо может принять решение о проведении проверки в отношении налогоплательщика без специального решения начальства налогового органа.

Срок проведения проверки равен 3-м месяцам со дня представления налогоплательщиком декларации в налоговый орган. В случае если в установленный срок налогоплательщиком не было представлено декларации, то сотрудники налогового органа вправе провести камеральную налоговую проверку на основе тех документов, что находятся в распоряжении налогового органа. Но, если налогоплательщиком в ходе проведения налоговой проверки (на основе документов, имеющихся в налоговом органе) была представлена декларация, то проверка прекращается и начинается новая, но на основе представленной налогоплательщиком декларации.

Если в ходе проведения камеральной налоговой проверки, уполномоченными лицами были выявлены несоответствия в расчетах или

противоречия между сведениями представленными налогоплательщиком и теми сведениями, что имеются в распоряжении налогового органа, то об этом сразу же сообщается налогоплательщику в виде требования о предоставлении им в течении пяти дней в налоговую инспекцию пояснений касательно несоответствий или внесении исправлений в установленный срок.

Так, в «Los Angeles Times» привели статистику: «...за 2015 год в налоговый орган было направлено 1,6 миллионов деклараций, в которых были найдены ошибки с общей сложностью на выплаты, размером в 2,1 миллион» [25]. В таких случаях, Тина Омер предлагает сразу же обратиться к аудиторам, но, в то же время, в этом же издании Шан Ли говорит о том, что не всегда «налоговые составители», то есть аудиторы, добросовестно выполняют свою работу. Так, из 19 составленных аудиторами деклараций, 17 оказались ошибочными [23].

Этапы проведения камеральной налоговой проверки представлены на рисунке 3.

После того, как налогоплательщик представит пояснения к выявленным ошибкам, уполномоченное лицо (сотрудник налоговой инспекции), что осуществляет камеральную налоговую проверку, обязано их рассмотреть. Далее составляется акт проверки в порядке, предусмотренном Кодексом [1, ст. 100]. Акт составляется если после рассмотрения сотрудниками пояснений (и даже при отсутствии пояснений), ими был выявлен факт совершения налогового правонарушения.

Все вышеперечисленные условия и правила предусматривает соответствующая статья налогового кодекса и распространяются они не только на плательщиков налога на добавленную стоимость, но и на плательщиков страховых взносов, налоговых агентов и других лиц, если на них возложена обязанность по представлению налоговой декларации [1, ст. 88].



Рисунок 3 - Этапы камеральной налоговой проверки

Преимущество камеральной налоговой проверки в том, что она позволяет с наименьшими временными затратами и усилиями налоговых органов проверить большое число налогоплательщиков на основе представленных ими налоговых деклараций.

Выездной налоговой проверкой называется проверка, проводимая на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налоговой инспекции, на территории или в помещении налогоплательщика.

При отсутствии у налогоплательщика надлежащего помещения для проведения выездной налоговой проверки, проверка может осуществляться на территории налогового органа. В случае проведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщиков – иностранных организаций, признаваемых налоговыми резидентами РФ в порядке, установленном Кодексом, - то она может проводиться по месту нахождения обособленного подразделения соответствующей организации [2, п. 8 ст. 246.2].

В случае проведения налоговой проверки в отношении крупного налогоплательщика, решение об открытии выездной проверки выносится налоговым органом, что осуществил постановку соответствующей организации на учет в качестве крупного налогоплательщика.

Выездные проверки в отношении налогоплательщиков могут проводиться не только по одному виду налогов, но и сразу по нескольким.

Предметом выездной налоговой проверки является своевременность уплаты налогов и правильное их исчисление.

В рамках выездной налоговой проверки рассматривают период, не превышающий трех календарных лет, что предшествуют году, в котором было вынесено решение о проведение выездной налоговой проверки.

В случае, если налогоплательщиком была представлена уточненная декларация, то уполномоченными лицами проводится налоговая проверка лишь в отношении того периода, за который представлена налоговая декларация.

В течении одного и того же периода налоговые органы не имеют права проводить две и более проверок в отношении налогоплательщика по одним и тем же налогам, за исключением случаев:

- проверка осуществляется в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика;
- проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, производящего проверку.

Выездная налоговая проверка не должна превышать срок в 2 месяца. В редких случаях срок может быть продлен до 4-х месяцев, а в исключительных ситуациях и до 6-ти месяцев.

Срок выездной проверки исчисляется со дня вынесения решения о проведении проверки. А завершается срок в день, когда заполняется справка о проведенной налоговой проверке.

Налогоплательщик, в свою очередь, обязан обеспечить уполномоченным лицам налоговых органов возможность ознакомиться со всеми документами, что связаны с исчислением налогов и их уплатой.

В ходе проведения выездной налоговой проверки, ознакомление уполномоченных лиц с подлинниками документов налогоплательщика должно осуществляться строго на территории организации

налогоплательщика или на территории налогового органа, в случае, если проверка осуществляется на территории инспекции.

При необходимости, сотрудники налоговой службы могут проводить не только изучение необходимой документации, но и осмотр складских (и иных) помещений налогоплательщика.

Если сотрудники, осуществляющие проверку, полагают, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могли быть изменены, сокрыты или уничтожены, то проводится выемка этих документов.

По завершению выездной налоговой проверки, уполномоченным лицом должна быть составлена справка о проведенной проверке, которая в последний день будет вручена налогоплательщику или его представителю. В справке фиксируется срок и предмет проверки.

Этапы проведения выездной налоговой проверки представлены на рисунке 4.

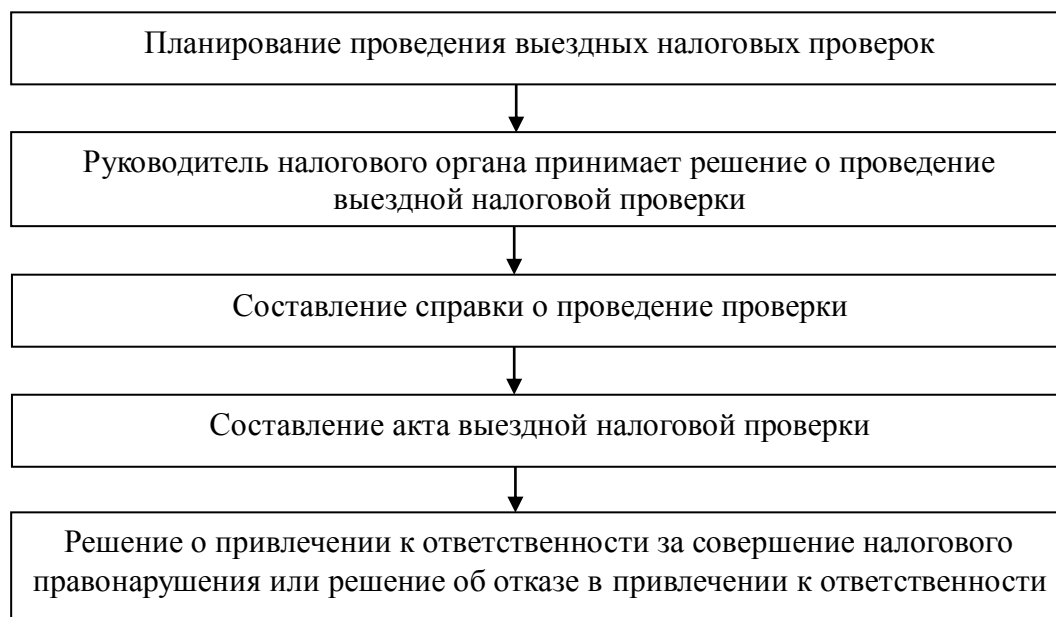


Рисунок 4 – Этапы проведения выездной налоговой проверки

Все изменения в Налоговый кодекс РФ внесены Федеральным законом «О внесении изменений в части первую и части вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» и направлены на

совершенствование налогового администрирования и заключаются в максимальном регламентировании взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, особенно в части контрольных мероприятий.

С одной стороны, может показаться, что камеральные проверки не столь эффективны и полны, как выездные налоговые проверки. Но это не так, при грамотном подходе камеральная проверка зачастую бывает не менее достаточна, чем выездная.

Постоянно обновляющаяся редакция Налогового кодекса обеспечивает налогоплательщикам более либеральные условия контроля за их деятельностью.

1.3 Порядок постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах

Постановка на учет налогоплательщиков подразумевает их регистрацию в налоговом органе. Цель данной регистрации – это сбор необходимых для организации налогового контроля сведений. Все налогоплательщики подлежат включению в Единый государственный реестр налогоплательщиков (далее – ЕГРН) [8].

Согласно НК РФ, можно выделить несколько видов организаций, которые подлежат постановке на учет. К одному из видов относят организации, которые имеют статус юридического лица, и индивидуальных предпринимателей, по причине их государственной регистрации. Также, к ним относят организации, имеющие обособленные подразделения. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, при условии обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога и налогоплательщиков, имеющих в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) недвижимое имущество и (или) транспортные средства в свою очередь относят к видам, подлежащих постановке на учет. [1, ст. 83].

У любого налогоплательщика может быть не одно, а несколько

оснований для учета, в таком случае плательщик должен состоять на учете и по месту жительства, и по месту нахождения имущества и обособленного подразделения. Но это допустимо лишь в тех случаях, когда речь идет о различных ФНС.

Постановка на учет налогоплательщиков в налоговых органах:

1. Юридические лица:

- по месту нахождения;
- по месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств, принадлежащие организации;
- по месту нахождения обособленного подразделения.

2. Физические лица:

- по месту жительства;
- по месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств, принадлежащие физическому лицу.

На основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ), осуществляется постановка на учет организации (вновь созданной), которая проходит по месту нахождения. А также ИП - по месту жительства на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (далее – ЕГРИП). Из этого следует, что подача в налоговый орган заявления о постановке на учет не обязательна, как процедура [15].

В налоговый орган подается заявление о постановке на учет обособленного подразделения, если таковое имеется, по месту нахождения самого подразделения. Заявление подается в течении срока, не превышающего трех месяцев со дня создания подразделения. Если в собственности налогоплательщика имеется какая-либо недвижимость и (или) транспортное средство, то постановка на учет осуществляется по месту нахождения имущества. Данное условие имеет место быть в том случае, если в качестве налогоплательщика выступает организация или индивидуальный предприниматель (далее – ИП). Необходимые в данном случае сведения

предоставляет регистрирующий орган. Лица, что не являются ИП, то есть – физические, осуществляют учет так же, по месту жительства (нахождения). Из чего следует, что физическим лицам не требуется прилагать особых усилий для того, чтобы встать на учет в налоговом органе.

Постановка на учет физического лица по месту жительства осуществляется на основании заявления формы № 2-2-Учет.

Постановка на учет организации осуществляется на основании заявления формы № Р11001.

По завершению процесса постановки налогоплательщика на учет в соответствующем налоговом органе, ему вручают свидетельство. Свидетельство выдается физическим лицам, что не являются ИП, по месту жительства, и организациям, а так же ИП при создании. В остальных случаях плательщикам выдается уведомление. В случаях, если свидетельство было утеряно, испорчено или в случае, если сведения, приведенные в свидетельстве, подлежат изменению, то его можно заменить. Также свидетельство подлежит замене в случае перехода налогоплательщика в другой налоговый орган, то есть при смене места жительства.

Со дня представления налогоплательщиком всех необходимых документов для постановки его на учет, уполномоченные лица должны завершить процесс по истечению пяти рабочих дней. В такой же срок налоговый орган должен уложиться, если не налогоплательщик представил документы, а уполномоченные органы. В этот срок также входит обязанность налогового органа уведомить плательщика нарочно или по почте свидетельство о постановке на учет в соответствующем органе. За возможное нарушение сроков постановки и уклонения от нее следует привлечение к ответственности, как налогоплательщика, так и уполномоченного лица налогового органа. Законодательством предусмотрены меры наказания, которые представлены в приложении А.

В случае, если налогоплательщик сменит место нахождения / жительства, если его ликвидируют / реорганизуют, то за этим сразу последует

снятие с учета.

Постановка на учет налогоплательщика в налоговом органе по новому месту нахождения (месту жительства) осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа по прежнему месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика. В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности через свое обособленное подразделение снятие с учета производится по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня его подачи.

В ходе постановки на учет в налоговом органе каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), который, в свою очередь не может быть присвоен другому человеку и носит сугубо личный характер. Каждый налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемых в налоговый орган не только декларациях, но и заявлениях, а также отчетах и иных документах, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Структура идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) представляет собой:

- для организации - десятизначный цифровой код:

N	N	N	N	X	X	X	X	X	C
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

- для физического лица - двенадцатизначный цифровой код:

N	N	N	N	X	X	X	X	X	X	C	C
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) формируется как цифровой код, состоящий из последовательности цифр, характеризующих слева направо следующее:

– код налогового органа, который присвоил идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (NNNN);

– порядковый номер записи о лице в территориальном разделе единого государственного реестра налогоплательщиков налогового органа, осуществившего постановку на учет:

- для организаций - 5 знаков (XXXXXX);
- для физических лиц - 6 знаков (XXXXXXX);

– контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, установленному Министерством Российской Федерации по налогам и сборам:

- для организаций - 1 знак (С);
- для физических лиц - 2 знака (СС).

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), присваиваемый при постановке на учет иностранной организации, формируется с применением справочника «Коды иностранных организаций» в порядке, установленном Министерством Российской Федерации по налогам и сборам [19].

В дополнение к идентификационному номеру налогоплательщика (ИНН) в связи с постановкой на учет в разных налоговых органах по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации, для организаций применяется код причины постановки на учет (КПП), который состоит из следующей последовательности цифр слева направо:

– код налогового органа, который осуществил постановку на учет организации по месту ее нахождения, месту нахождения обособленного подразделения организации, расположенного на территории Российской Федерации, или по месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств, а также по иным основаниям, установленным Кодексом (NNNN);

- причина постановки на учет (РР);
- порядковый номер постановки на учет в территориальном налоговом органе по соответствующей причине (XXX).

Структура кода причины постановки на учет представляет собой девятизначный цифровой код:

N	N	N	N	P	P	X	X	X
---	---	---	---	---	---	---	---	---

При постановке на учет в налоговом органе российской организации символы PP могут принимать значение от 01 до 50 (01 - по месту ее нахождения).

При постановке на учет в налоговом органе иностранной организации символы PP могут принимать значение от 51 до 99.

Порядок и условия присвоения, применения, и также изменения идентификационного номера налогоплательщика при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц разработаны в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации [4].

На основе данных налогового учета ФНС РФ ведет ЕГРН. Постановка на учет и снятие с учета осуществляются бесплатно. Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной.

В результате рассмотрения всех теоретических аспектов организации налогового контроля, можно уверенно говорить о том, что одним из наиболее важных условий существования государства является взимание налогов.

Необходимость осуществления контроля встала при появлении самого понятия налога. Именно благодаря контролю можно судить о законности проводимых операций, об эффективности, своевременности и полноте уплаты налогов и сборов налогоплательщиками.

Одним из главных функций государственного управления является налоговый контроль. Данная функция определяется как система наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков. Такая система наблюдения необходима для качественного исполнения налогового законодательства.

Основной формой налогового контроля признается налоговая проверка,

которая делится в свою очередь на камеральную налоговую проверку и выездную налоговую проверку. Процесс и условия проведения проверок постоянно меняются, путем внесения Федеральным законом корректировок, что обеспечивает налогоплательщику более либеральные условия контроля для контроля за его деятельностью.

Далее перейдем к анализу действующей практики на примере конкретной инспекции для более наглядного и детального изучения процесса осуществления налогового контроля.

2 Анализ действующей практики организации налогового контроля в Российской Федерации

2.1 Характеристика Межрайонной инспекции ФНС России №15 по Самарской области

Межрайонная инспекция ФНС России № 15 по Самарской области (далее – МИФНС России № 15, Инспекция) была создана 01.06.1990 года в соответствии с постановлением Совета Министров СССР от 24.01.1990 года «О Государственной налоговой службе» и приказа Министерства финансов РСФСР от 06.03.1990 года № 52.

Территориальным органом ФНС является инспекция и при этом она входит в единую централизованную систему налоговых органов. Подчиняется непосредственно управлению ФНС России по Самарской области.

Инспекция является юридическим лицом, несет обязанности, от своего имени приобретает и осуществляет имущественные и личные неимущественные права, а также выступает ответчиком и истцом в суде.

Инспекция финансируется за счет средств федерального бюджета, имеет самостоятельную смету, утверждаемую управлением ФНС РФ по Самарской области, а также печать с изображением Государственного герба Российской Федерации и со своим полным наименованием.

Объектами налогового контроля являются налогоплательщики, реализация налоговых отношений между государством и плательщиками налогов и сборов.

Инспекция обеспечивает своевременный, а главное, в полной мере, учет налогоплательщиков, правильность начисления платежей, а так же поступление этих платежей в бюджет; контролируют своевременность представления плательщиками бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых расчетов, отчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой платежей в бюджет, а так же проверяют

достоверность этих документов в части правильности определения прибыли, дохода, иных объектов обложения и исчисления налогов и обязательных платежей; производят осмотр, фиксацию, содержание и изъятие у предприятий, учреждений и организаций документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или иных объектов от налогообложения; получают от предприятий, учреждений, организаций, финансовых органов и банков документы, на основании которых ведут оперативно-бухгалтерский учет (по каждому налогоплательщику) сумм доходов и других платежей, подлежащих уплате и фактически поступивших в бюджет, а также сумм финансовых санкций и административных штрафов; приостанавливают операции предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях в случае непредставления (или отказа представить) Инспекции и их должностными лицам бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и иных обязательных платежей в бюджет.

К компетенции Инспекции относятся применение финансовых санкций, предусмотренных законодательством РФ за нарушение обязательств перед бюджетом, административных штрафов за эти нарушения, допущенные должностными лицами предприятий, учреждений, организаций и гражданами; возврат излишне взысканных и уплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет через банки и иные кредитно-финансовые учреждения.

Инспекция вправе предъявлять в суд и арбитражный суд иски о ликвидации предприятий любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством РФ, о признании регистрации предприятия недействительной в случаях нарушения установленного порядка создания предприятия или несоответствия учредительных документов требованиям законодательства и взыскании доходов, полученных в этих случаях.

Сотрудники Инспекции составляют, анализируют и представляют вышестоящим государственным налоговым органам установленную отчетность, а районным и городским финансовым органам – ежемесячные сведения о фактически поступивших суммах налогов и других платежей в бюджет.

Какая-то часть этих функций в повседневной деятельности реализуется руководством Инспекции, а другая доля - инспекторским составом.

На основании ряда факторов, в том числе и объема выполняемой работы начальником утверждается структура и штатная численность Инспекции. Согласно штатной численности в структуре Инспекции в ее состав входят начальник, заместители начальника, начальники отделов, работники бухгалтерии и вспомогательного аппарата. Начальник вышестоящей инспекции имеет право назначать и освобождать от должности начальника Инспекции, его заместителя и начальников отделов. Начальник налоговой инспекции несет персональную ответственность за подбор и расстановку кадров. Вдобавок, он вправе принимать на работу и увольнять других сотрудников налоговой инспекции.

Функциональная структура налогового органа представлена в приложении Б.

По состоянию на 15.05.2017 года в Межрайонной ИФНС России № 15 по Самарской области состоят на учете 3 145 юридических лиц (1 960 – по Муниципальному району Ставропольский и 1 185 по городскому округу Жигулевск) и 3 094 индивидуальных предпринимателей (1 860 – по Муниципальному району Ставропольский и 1 234 по городскому округу Жигулевск).

За период с 01.01.2016 года по 31.12.2016 года отделом работы с налогоплательщиками принято 52 302 деклараций и других документов налоговой отчетности. В том числе от юридических лиц 30 150 декларации, от индивидуальных предпринимателей 19 606 и от физических лиц 10 544.

Инспекция осуществляет проверки за своевременностью, правильностью и полнотой исчисления налогов.

За 2016 год проведено 58 выездных налоговых проверок, в результате которых было начислено 234 932 тыс. руб.

За 2016 год проведено 32 137 камеральных проверок налоговых деклараций налогоплательщиков (организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц).

Из количества проведенных камеральных проверок результативными были – 2 537, по которым доначислено 108 039 тыс. руб.

Из выше перечисленных показателей можно сделать вывод о том, что работниками налогового органа выполняются все должностные обязанности в соответствии с законодательством, в полном объеме и надлежащим образом.

2.2 Анализ проведенных МИФНС России № 15 камеральных проверок

Камеральная налоговая проверка наиболее массовый вид проверок и одна из чаще проводимых. Ее периодичность определяется установленными законами о налогах и сборах сроками сдачи налоговых деклараций, расчетов по авансовым платежам [10].

За 2016 год в Межрайонной ИФНС России № 15 по Самарской области состоят на учет встали 3 135 юридических лиц (1 955 – по Муниципальному району Ставропольский и 1 180 по городскому округу Жигулевск) и 3 084 индивидуальных предпринимателей (1 855 – по Муниципальному району Ставропольский и 1 229 по городскому округу Жигулевск).

В 2015 году на учет встали 3 249 юридических лиц (2 028 – по Муниципальному району Ставропольский и 1 221 по городскому округу Жигулевск) и 3 037 индивидуальных предпринимателей (1 959 – по Муниципальному району Ставропольский и 1 078 по городскому округу Жигулевск).

В 2014 году на учет встали 3 244 юридических лиц (2 146 – по Муниципальному району Ставропольский и 1 098 по городскому округу Жигулевск) и 3 097 индивидуальных предпринимателей (2 004 – по Муниципальному району Ставропольский и 1 093 по городскому округу Жигулевск).

Отразим представленные данные в таблице 2.

Таблица 2 – Количество лиц, вставших на учет за 2014, 2015 и 2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Юридические лица									
Ставропольский район	2 146	2 028	1 955	(73)	(118)	(191)	(3,59)	(5,49)	(8,90)
Жигулевск	1 098	1 221	1 180	(41)	123	82	(3,35)	11,20	7,47
Итого	3 244	3 249	3 135	(114)	5	(109)	(3,51)	0,15	(3,36)
Индивидуальные предприниматели									
Ставропольский район	2 004	1 959	1 855	(104)	(45)	(149)	(5,31)	(2,24)	(7,43)
Жигулевск	1 093	1 078	1 229	(151)	(15)	136	14,01	(1,37)	12,44
Итого	3 097	3 037	3 084	47	(60)	(13)	1,55	(1,93)	(0,42)

По представленным в таблице 2 данным видно, что количество юридических лиц, вставших на учет в Ставропольском районе, значительно снижается с каждым годом. Так, разница между показателями 2016 и 2015 года составила 3,59%. Разница между показателями 2015 года и 2014 года составила 5,49%, а разница между 2016 и 2014 годами равна 8,90%. С каждым годом, в рамках рассматриваемого периода, количество зарегистрированных на территории Ставропольского района в МИФНС юридических лиц ставится все меньше и меньше. Но подобная ситуация складывается не только с юридическими лицами, но и с индивидуальными предпринимателями. Так, показатели 2014 года по Ставропольскому району выше показателей 2016 года на 7,43% и выше показателей 2015 года на 2,24%. Разница же между 2016 и 2015 годом составила 5,31%.

В целом, разница между суммарным числом зарегистрировавшихся юридических лиц в 2014 году и 2016 году составила 3,36%, в пользу 2014

года. В 2015 году зарегистрировавшихся юридических лиц в сравнении с 2014 годом было на 0,15% больше. А в 2016 году зарегистрировавшихся юридических лиц было на 3,51% меньше, чем в 2015 году.

А разница между суммарным числом зарегистрировавшихся индивидуальных предпринимателей в 2014 году и 2016 году составила 0,42, в пользу 2014 года. В 2015 году зарегистрировавшихся индивидуальных предпринимателей было на 1,93% меньше, чем в 2014 году. А в 2016 году зарегистрировавшихся индивидуальных предпринимателей было на 1,55% больше, чем в 2015 году.

Для более наглядного представления, отразим данные в виде графика на рисунке 1.

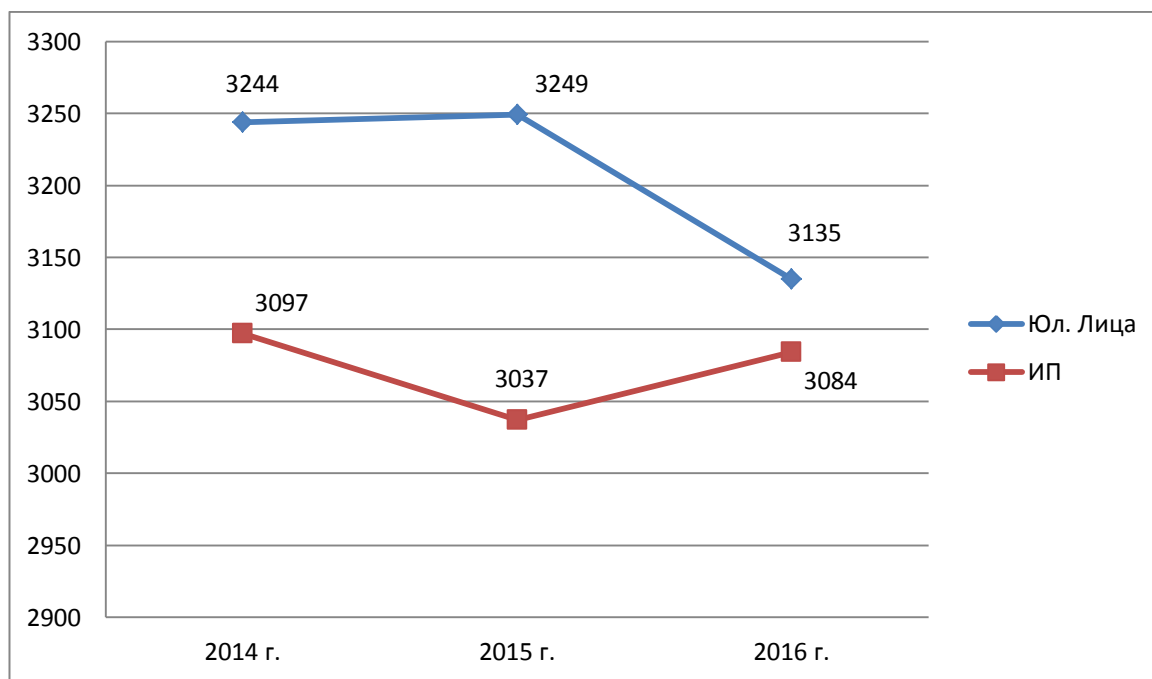


Рисунок 1 – Динамика количества лиц, вставших на учет за 2014, 2015 и 2016 годы

Камеральная налоговая проверка наиболее массовый вид проверок и одна из чаще проводимых. Ее периодичность определяется установленными законами о налогах и сборах сроками сдачи налоговых деклараций, расчетов по авансовым платежам.

За период с 01.01.2016 года по 31.12.2016 года отделом работы с налогоплательщиками принято 52 302 деклараций и других документов налоговой отчетности. В том числе от юридических лиц 30 150 декларации, от индивидуальных предпринимателей 19 606 и от физических лиц 10 544.

В 2015 году в налоговую инспекцию поступило 42 285 деклараций, в том числе от юр. лиц 24 963 декларации, от ИП 7 082 декларации и от физ. лиц 10 240 деклараций.

А в 2014 году было подано 37 356 деклараций, в том числе от юр. лиц 21 689 декларации, от ИП 5 822 декларации и от физ. лиц 9 845 деклараций.

Представим вышеуказанные данные в виде таблицы.

Таблица 3 – Количество поданных в МИФНС № 15 деклараций за 2014, 2015 и 2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Юр. л.	21 689	24 963	30 150	5 187	3 274	8 461	20,78	15,09	39,01
ИП	5 822	7 082	19 606	12 524	1 260	13 784	176,84	21,64	236,75
Физ. л.	9 845	10 240	10 544	304	395	699	2,97	4,01	7,10
Итого	37 356	42 285	52 302	10 017	4 929	14 946	23,69	13,19	40,01

Подведя итоги, отмечается устойчивая тенденция роста количества подаваемых физическими и юридическими лицами, а также индивидуальными предпринимателями, деклараций. Так, в 2016 году было подано на 14 946 деклараций больше, чем в 2014 году (на 40,01%), и на 10 017 деклараций больше, чем в 2015 году (на 23,69%).

Наибольшее количество деклараций за все три рассматриваемых периода (2014, 2015, 2016) было подано юридическими лицами (76 802), далее количество деклараций, что были поданы в ФНС индивидуальными предпринимателями (32 510) и чуть меньше деклараций подали физические лица (30 629).

Представим вышеизложенные данные в виде диаграммы на рисунке 2.

Как видно по диаграмме, больше половины имеющихся деклараций было подано юридическими лицами, а оставшаяся половина индивидуальными предпринимателями и физическими лицами.

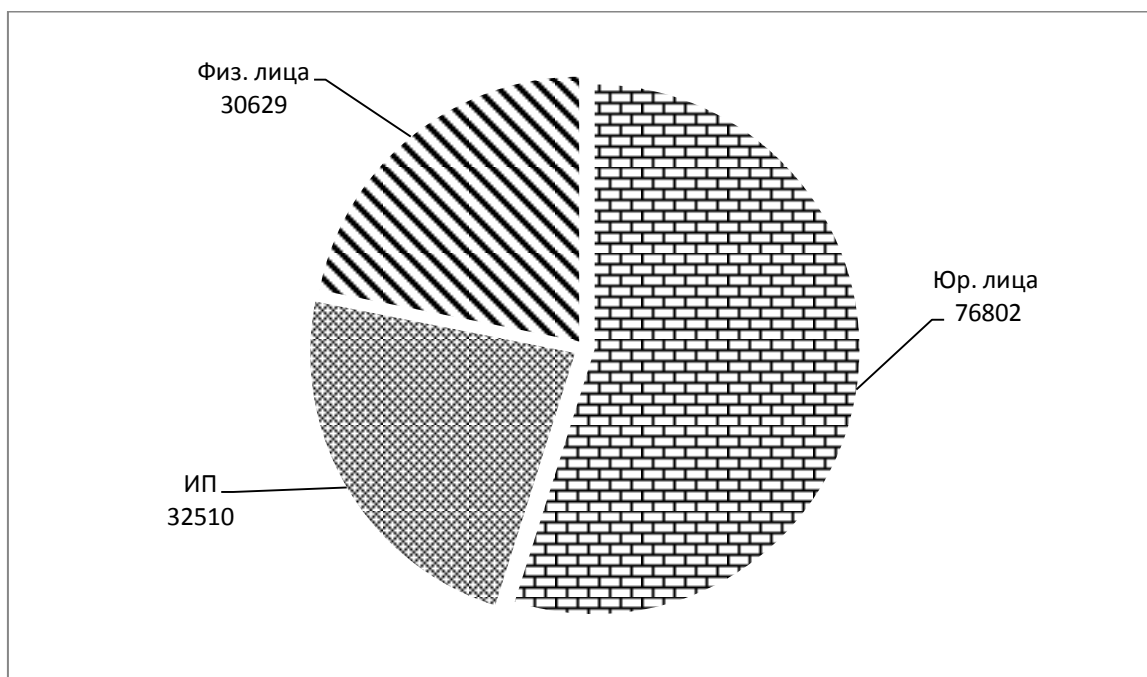


Рисунок 2 – Соотношение суммарного числа поданных за 2014-2016 годы деклараций, количество шт.

За 2016 год проведено 32 137 камеральных проверок налоговых деклараций налогоплательщиков (организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц), за 2015 год было проведено 24 538 проверок, а за 2014 год – 21 568.

Таблица 4 – Количество проведенных камеральных проверок за 2014, 2015 и 2016 годы

Вид проверок	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Количество проверок	21 568	24 538	32 137	30,96	13,77	49,00

Количество проводимых инспекцией камеральных проверок с каждым годом, в пределах рассматриваемых периодов, растет. Так, показатели 2016 года на 49% выше показателей 2014 года и на 30,96% показателей 2015 года.

В США до проведения камерных проверок доходит дело в исключительных случаях, так как процесс завершается на этапе подачи пояснений о допущенных плательщиком ошибках [24].

Рассмотрим данные показатели в виде диаграммы на рисунке 3.

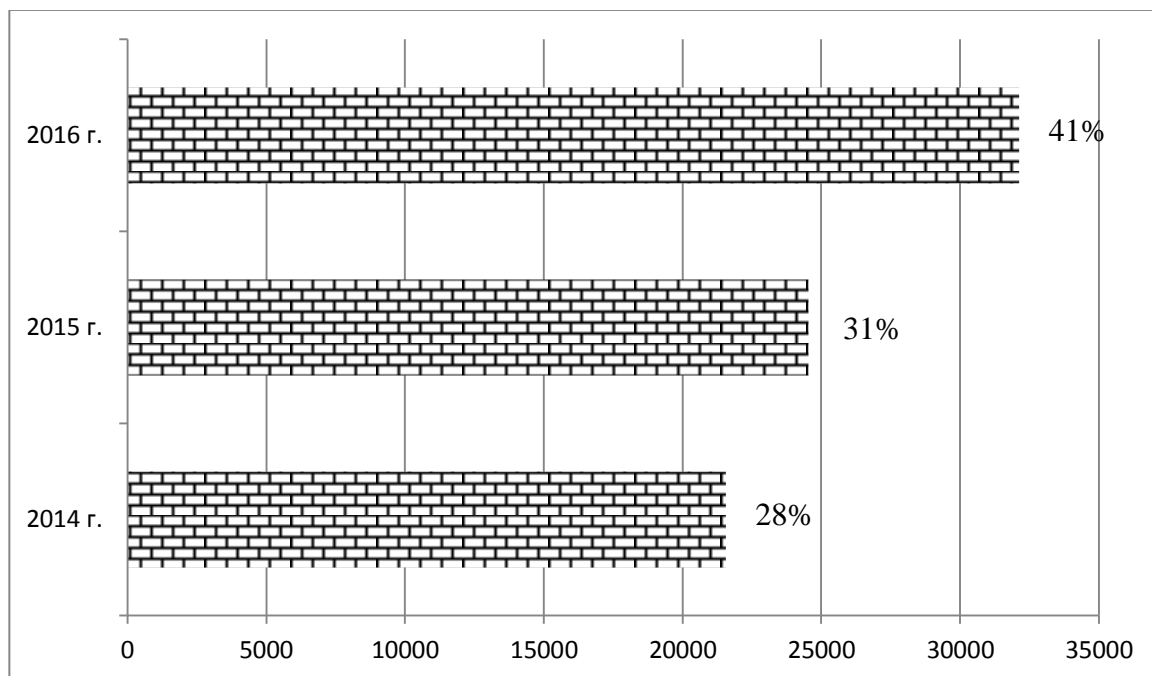


Рисунок 3 – Соотношение числа камеральных проверок, 2014-2016 гг.

Такой рост можно рассматривать как с положительной стороны, так и с отрицательной. Положительная сторона данной ситуации в том, что увеличение количества камеральных проверок говорит о том, что сотрудники налоговой инспекции ответственно выполняют поставленные задачи, выявляя все больше ошибок в сдаваемых декларациях. А отрицательная сторона сложившейся ситуации в том, что, к сожалению, за рассматриваемый период люди все чаще пытаются «обойти» налоговую службу, укрывая свои доходы и увеличивая расходы.

Так, например, в издании «The New York Times» 2016 года была опубликована статья, где приводили в пример исследования, как Fortune 500 компаний удалось укрыть триллионы долларов, прибыли в оффшорах от налогообложения [21].

Из количества проведенных камеральных проверок в 2016 году результативными были – 2 537, по которым доначислено 108 039 тыс. руб., в 2015 году – 1 470, по которым было доначислено 65 761 тыс. руб., а в 2014 году – 1 317 проверок, в результате которых было доначислено 61 892 тыс. руб.

Таблица 5 – Соотношение количества камеральных проверок и доначислений по ним за 2014 – 2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Камеральные проверки	1 317	1 470	2 537	72,59	11,62	92,63
Доначисления	61 892	65 761	108 039	64,29	6,25	74,56

По данным видно, что в 2016 году сумма доначислений составила 108 039 тыс. руб., что на 74,56% больше той суммы, что доначисляли в 2014 году и на 64,29% больше, чем доначисленная по результатам проверок сумма в 2015 году.

Увеличение объема доначислений в бюджет за 2016 год говорит о том, что сотрудники налоговой инспекции добросовестно и ответственно исполняют свои обязанности, выявляя все большее количество несоответствий в определении налогоплательщиком доходов, расходов и налоговой базы.

Представим данные в виде диаграммы на рисунке 4.

Из представленных сведений следует, что за рассматриваемый период повысилась работоспособность в части проведения камеральных налоговых проверок, а значит и рассмотрение разногласий по ним. Немало важным фактором этого послужило изменение кадровой политики, которая в свою очередь направлена на повышение уровня персонала.

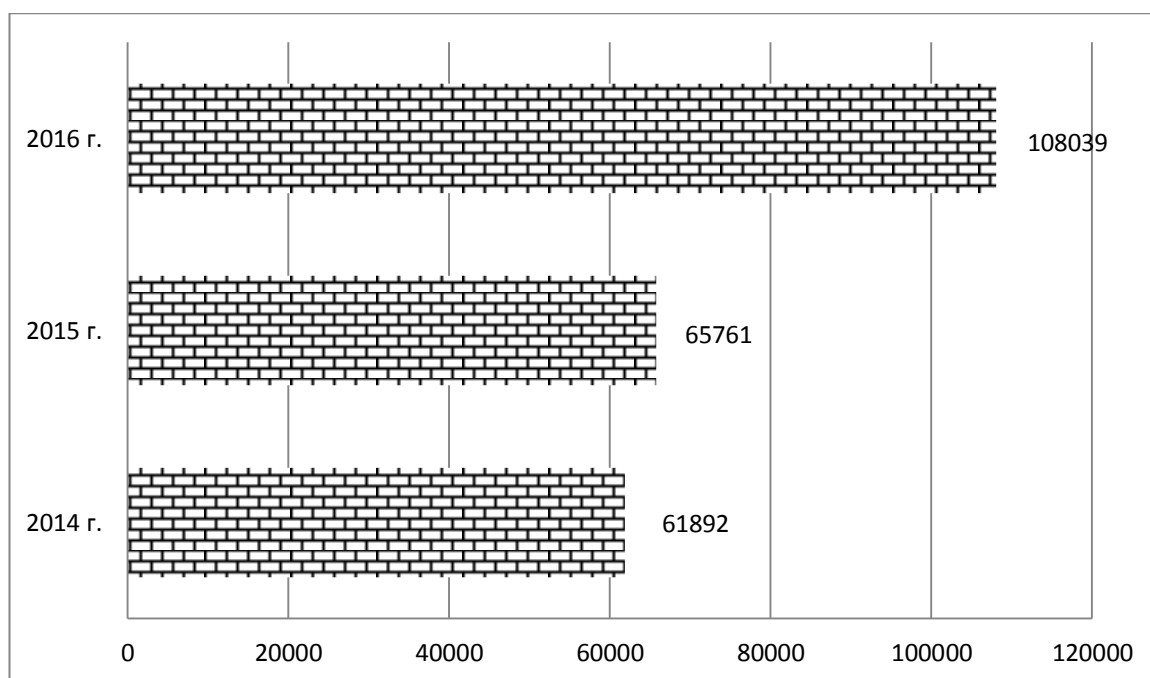


Рисунок 4 – Динамика сумм доначислений за 2014-2016 годы, тыс. руб.

За 2016 год количество актов налогового органа, оспоренных налогоплательщиками на стадии рассмотрения материалов налогового контроля путем подачи письменных возражений (устных пояснений) составило 73, за 2015 год – 51, а за 2014 год – 40. Оспариваемые налогоплательщиком суммы требований налогового органа в представленных письменных возражений (устных пояснений) составило 387 040 тыс. руб., что выше по сравнению с 2015 и 2014 годом (сумма за 2015 год – 241 655 тыс. руб., за 2014 год – 205 030 тыс. руб.).

Представим данные в таблице 6.

Таблица 6 – Количество актов налогового органа и суммы по ним за 2014-2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Оспоренные акты	40	51	73	43,14	27,50	82,50
Оспариваемые суммы	205 030	241 655	387 040	60,16	17,86	88,77

Исходя из данных выше, можно сделать вывод о том, что оспариваемые налогоплательщиком суммы с каждым годом (в пределах

рассматриваемого периода) все выше и выше. Так, оспариваемые за 2016 год суммы, представленные в актах налогового органа, на 60,16% выше суммы, оспариваемой в 2015 году и на 88,77% выше суммы, представленной в 2014 году.

Для наглядного представления, сведем все данные в виде диаграммы.

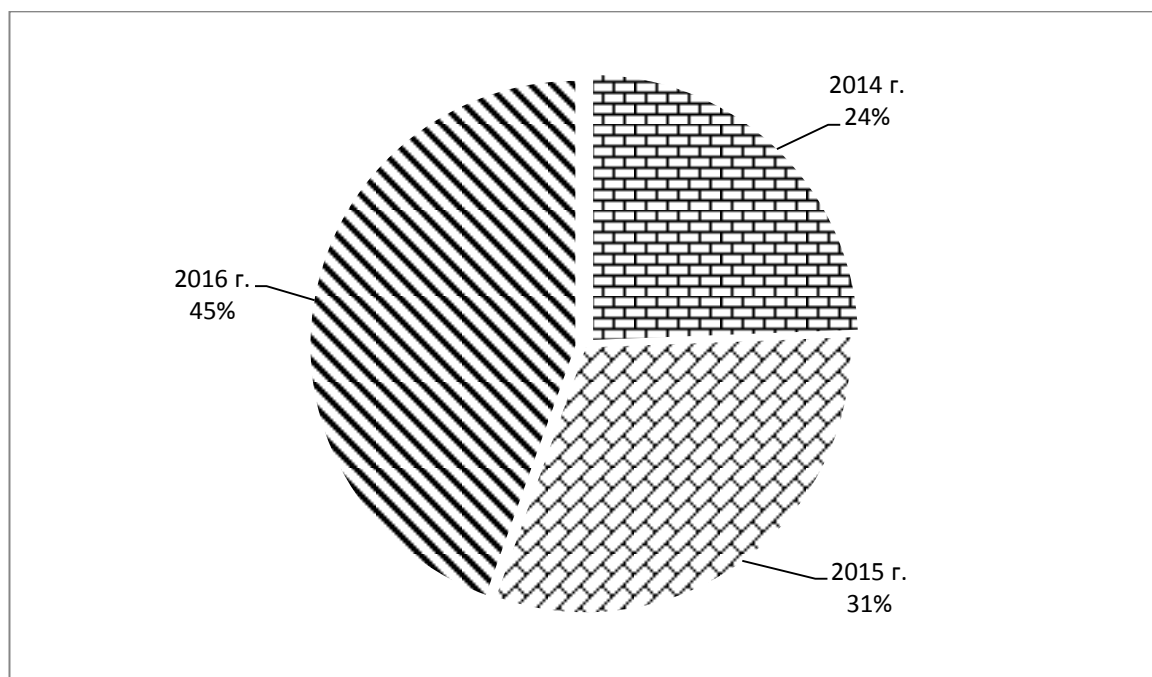


Рисунок 5 – Соотношение количества оспариваемых актов за 2014-2016 годы

Причиной значительного роста оспариваемой суммы за 2016 год послужило представление возражений публичным акционерным обществом, что входит в число крупных налогоплательщиков (оспариваемая сумма по возражениям составила 63 009 тыс. руб.).

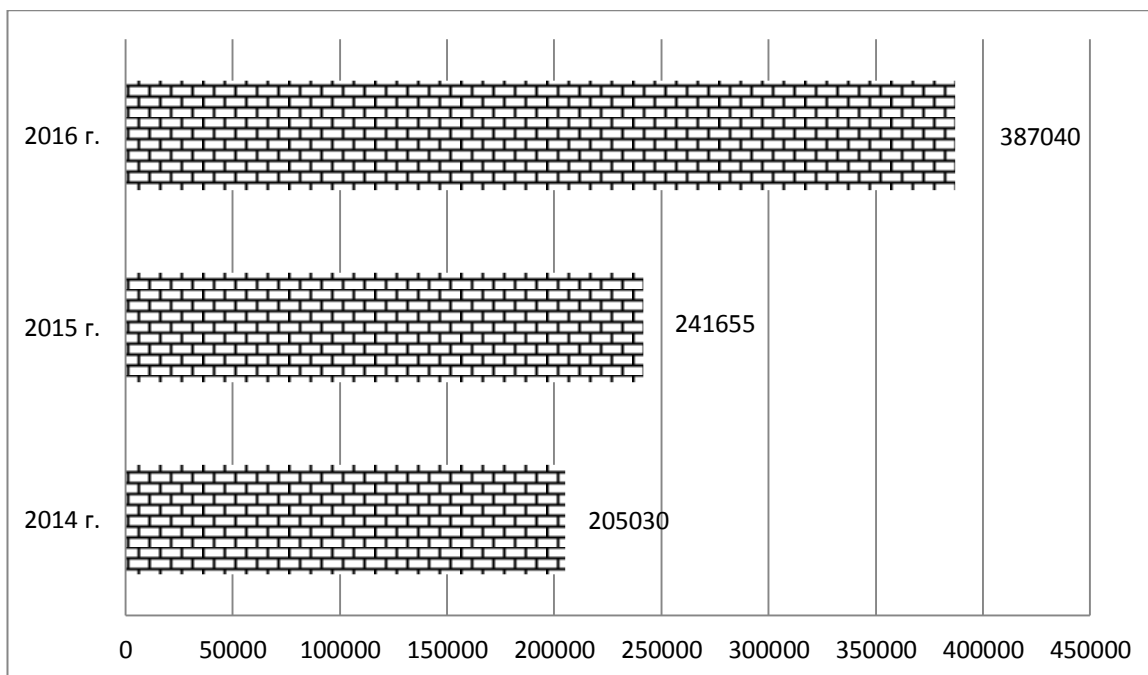


Рисунок 6 – Динамика оспариваемых налогоплательщиками сумм доначислений за 2014, 2015 и 2016 годы, тыс. руб.

Из них:

- по камеральным налоговым проверкам – 42, что выше по сравнению с 2015 и 2014 годом (за 2015 год количество составило 32, за 2014 год количество составило – 26). На сумму 146 931 тыс. руб., что выше по сравнению с 2015 и 2014 годом (за 2015 год - 71 920 тыс. руб., за 2014 год – 59 250 тыс. руб.);

- по выездным налоговым проверкам – 28, что выше по сравнению с 2015 и 2014 годом (за 2015 год количество составило 18, за 2014 год количество составило – 13). На сумму 240 102 тыс. руб., что выше по сравнению с 2015 и 2014 годом (за 2015 год сумма составила – 169 730 тыс. руб., за 2014 год сумма составила – 142 780 тыс. руб.);

- по актам об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях – 3, за 2015 год – 1, как и за 2014 год. На сумму 7 тыс. руб., что выше по сравнению с 2015 годом, так как в 2015 году сумма составила 5 тыс. руб., а в 2014 году – 3 тыс. руб.

Представим данные в таблице 7.

Таблица 7 - Количество оспоренных актов с разбивкой за 2014-2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/2015	2015/2014	2016/2014	2016/2015	2015/2014	2016/2014
Камеральные проверки	26	32	42	10	6	16	31,25	23,08	61,54
Выездные проверки	13	18	28	10	5	15	55,55	38,46	115,3
Акты	1	1	3	2	-	2	200	-	200
Итого	40	51	73	22	11	33	43,13	27,5	82,5

По представленным выше данным видно, что наибольшее количество оспариваемых налогоплательщиками актов приходится на камеральные проверки. Это вполне ожидаемо, так как число камеральных проверок за период намного превышает число выездных проверок.

Так, камеральных проверок за три рассматриваемых года было 100, в то время как выездных за это же время насчитывается – 49, что на 51% ниже количества камеральных. Оспариваемых актов об обнаружении правонарушений за три года насчитывается всего 5.

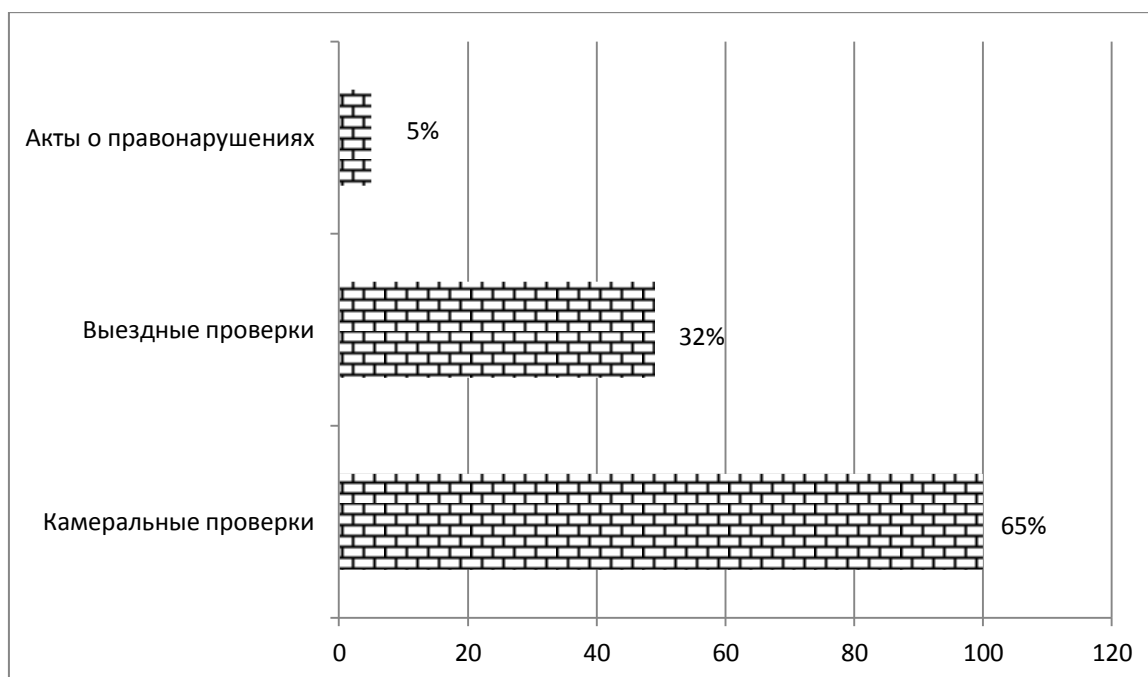


Рисунок 7 – Соотношения числа актов о правонарушениях за 2014, 2015 и 2016 годы

По представленной выше диаграмме можно сделать вывод, что

налогоплательщики чаще оспаривают и признают неправомерными составленные сотрудниками инспекции акты в ходе проведения камеральных, нежели выездных проверок.

Таблица 8 – Оспариваемые налогоплательщиками суммы за 2014-2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Камеральные проверки	59 250	71 920	146 931	104,29	21,38	147,98
Выездные проверки	142 780	169 730	240 102	41,46	18,88	68,16
Акты	3 000	5 000	7 000	40	66,67	133,33
Итого	205 030	246 650	394 033	59,75	20,29	92,18

Исходя из данных, приведенных в таблице, можно сделать вывод, что не смотря на то, что число оспариваемых актов по камеральным проверкам на 51% превышает число актов выездных проверок, оспариваемые суммы по последним намного выше тех сумм, что оспаривают по завершению камеральных проверок.

Так, в 2016 году оспариваемая сумма по актам камеральных проверок на 104,29% больше, чем сумма 2015 года и на 147,98% больше суммы 2014 года. По актам выездных проверок налогоплательщики в 2016 году оспаривали сумму, размером в 240 102 тыс. руб., что на 41,46% превышает сумму 2015 года и на 68,16% больше суммы 2014 года. Наименьшее количество споров возникает с актами о выявленных налоговых правонарушениях, так и число оспариваемых сумм по ним тоже меньше. Оспариваемая в 2016 году сумма по таким актам составила 7 тыс. руб., что на 40% превышает сумму 2015 года и на 133,33% превышает сумму 2014 года.

Так, сумма по актам камеральных проверок за три рассматриваемых года составила 278 101 тыс. руб., в то время как по актам выездных проверок оспорили сумму в 552 612 тыс. руб., что на 98,71% превышает сумму актов камеральных проверок. Оспариваемых актов об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях, за три года насчитывается всего 5, а оспариваемая сумма составила 15 тыс. руб.

Приведем данную статистику в виде диаграммы на рисунке 8.

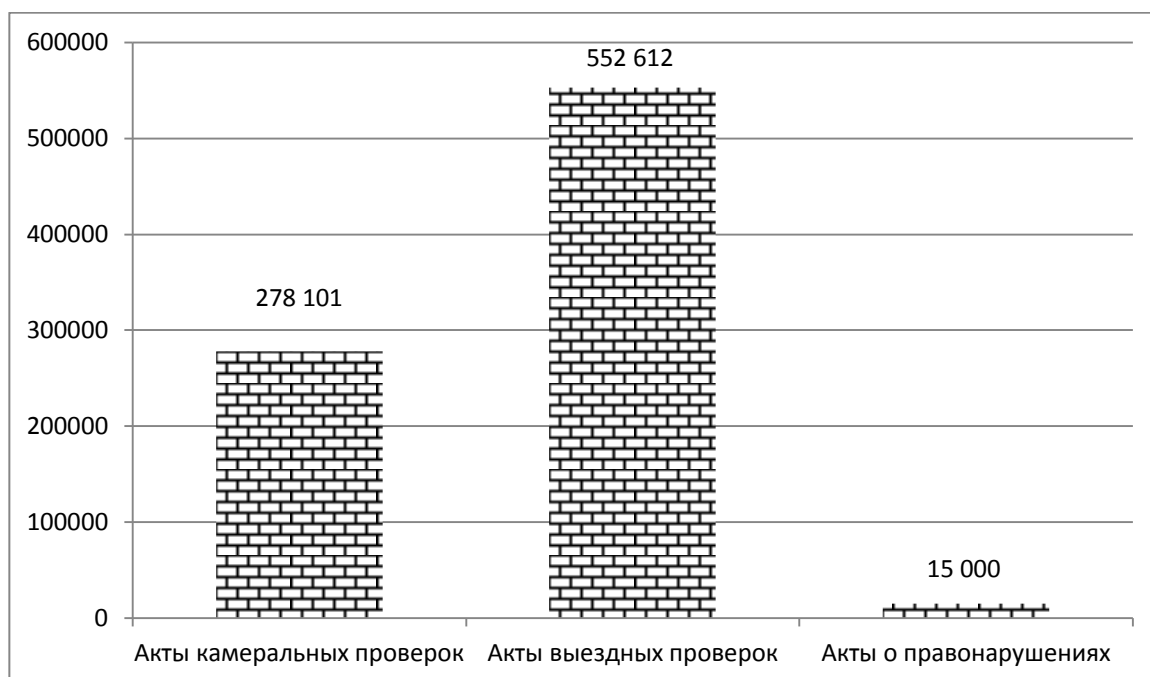


Рисунок 8 – Соотношение сумм по актам о правонарушениях за 2014-2016 годы, тыс. руб.

Количество удовлетворенных возражений составило 54, что выше по сравнению с 2015 годом, так как в 2015 году количество возражений составило 25, а в 2014 году – 20. Выплаты образовали сумму в 85 302 тыс. руб. в 2016 году, 96 735 в 2015 году и 71 688 тыс. руб. в 2014 году, в том числе:

– по камеральным налоговым проверкам – 30 в 2016 году, 11 в 2015 году и 8 в 2014 году, на сумму 25 702 тыс. руб., что выше по сравнению с 2015 годом – 2 159 тыс. руб., а в 2014 году 1 846 тыс. руб.;

– по выездным налоговым проверкам – 21 в 2016 году, что выше по сравнению с 2015 годом, так как в 2015 году – 13, в 2014 году – 11, на сумму 59 597 тыс. руб. в 2016 году, 92 965 тыс. руб. в 2015 году и 68 042 тыс. руб. в 2014 году;

– по актам об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях – 3, что выше по сравнению с 2015 годом (1) и 2014 годом (1), на сумму 2.6 тыс. руб., что выше по сравнению с 2015 годом (2 тыс. руб.)

и 2014 годом (1,8 тыс. руб.).

Таблица 9 – Количество удовлетворенных возражений за 2014, 2015 и 2016 г.

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Удовлетворенные возражения	20	25	54	116	25	170
Сумма	71 688	96 735	85 302	(11,81)	34,94	18,99

По данным таблицы видно, что количество удовлетворенных инспекцией возражений за рассматриваемый период растет. Так, разница между данными 2016 и 2015 года составила 29, а разница между 2016 годом и 2014 годом равна 34. Но сравнивая суммы удовлетворенных возражений, становится понятно, что ситуация не совсем однозначна. Так, несмотря на то, что в 2015 году удовлетворенных возражений было меньше, чем в 2016 году, объем суммы по данным возражениям за 2015 год превышает сумму 2016 года на 11,81%, что равно 11 433 тыс. руб.

Представим имеющиеся данные в виде диаграммы на рисунке 9.

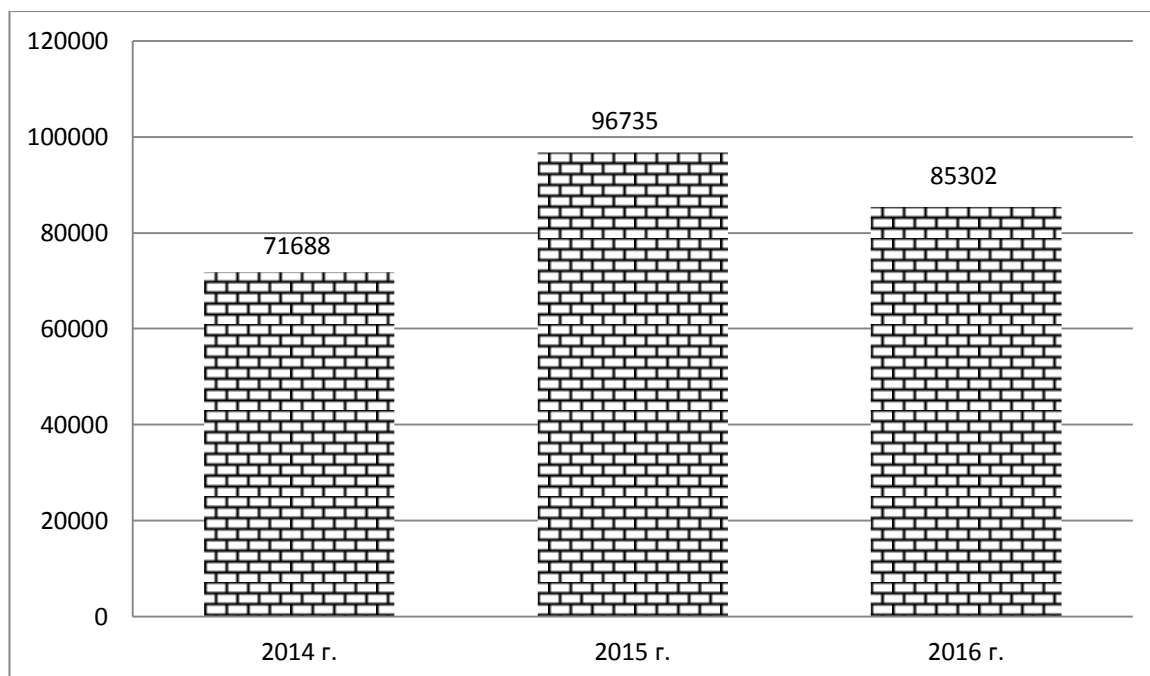


Рисунок 9 – Динамика выплаченных по возражениям средств за 2014-2016 годы, тыс. руб.

Увеличения показателей оспоренных налогоплательщиками актов

налогового органа произошли в связи с несогласием налогоплательщиков с установленными в ходе проверки фактами получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, так же с выводами о применении схем уклонения от налогообложения; увеличением количества обращений налогоплательщиков с заявлениями о применении смягчающих обстоятельств, наличием противоречий между разъяснениями ФНС России, Минфина России и практикой высших судов [18].

Таблица 10 – Количество удовлетворенных возражений с разбивкой за 2014-2016 годы

Возражения	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
По камеральным проверкам	8	11	30	19	3	22	172,72	37,5	275,0
По выездным проверкам	11	13	21	8	2	10	61,54	18,18	90,91
Акты	1	1	3	2	-	2	200	-	200
Итого	20	25	54	29	5	34	116,0	25,0	170,0

По данным таблицы можно наблюдать тенденцию роста числа удовлетворенных налоговым органом возражений. Так, число удовлетворенных возражений в 2016 году на 19 единиц больше, чем в 2015 году и на 22 единицы больше количества возражений за 2014 год.

Таблица 11 – Суммы по удовлетворенным возражениям за 2014-2016 годы

Удовлетворенная сумма	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
по камеральным проверкам	1 846	2 159	25 702	1090,45	76,03	1292,31
по выездным проверкам	68 042	92 965	59 597	(35,89)	36,63	(12,41)
по актам	1 800	2 000	2 600	30,0	11,11	44,44
Итого	71 688	97 124	87 899	(9,49)	35,48	22,61

Исходя из вышеуказанных данных, можно сделать вывод, что, как и предполагалось, наибольший рост выплат по удовлетворенным возражениям наблюдается в 2015 году.

Так, разница между показателями 2016 года и показателями 2015 года составила: по возражениям камеральных проверок – 1090,45%, что равняется 23 543 тыс. руб., по возражениям выездных проверок – (-35,89%), что равняется 33 368 тыс. руб., по актам о наличии правонарушений – 30%.

Разница между 2016 годом и 2014 годом составила: по возражениям камеральных проверок – 1292,31%, что равняется 23 856 тыс. руб., по возражениям выездных проверок – (-12,41%), что равняется 8 445 тыс. руб., по актам о наличии правонарушений – 44,44%.

Анализируя ситуацию, за 2014, 2015 и 2016 годы, складывается следующая картина: за 2016 год объем выплат по возражениям составил 87 899 тыс. руб., что на 9,49% ниже выплат за 2015 год (за 2015 год размер выплат составил 97 124 тыс. руб.) и выше выплат за 2014 год на 22,61% (за 2014 год -71 688 тыс. руб.). Разница между 2015 годом и 2014 годом в свою очередь, составила 25 436 тыс. руб., что приравнивается к 35,48%.

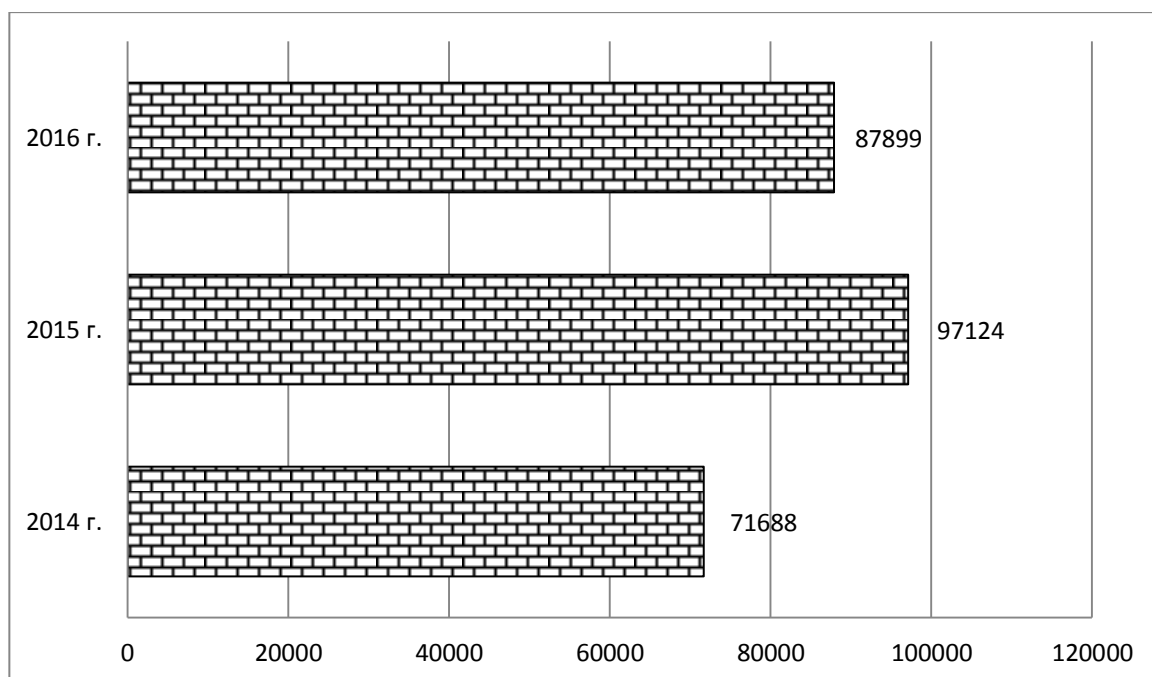


Рисунок 10 – Динамика выплаченных по возражениям сумм за 2014-2016 годы, тыс. руб.

В целом, наблюдается положительная динамика роста и увеличения объемов выплат по удовлетворенным возражениям. Еще одной важной

причиной увеличения количества возражений по актам, помимо тех, что были указаны выше, является популяризация в СМИ способов защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

2.3 Анализ проведенных МИФНС России №15 выездных проверок

Выездная налоговая проверка предусматривает большой арсенал методов контроля и предусматривает проверку правильности исчисления и своевременности уплаты одного из нескольких налогов на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения [5].

Все это входит в обязанности работников налогового органа, к примеру: всего за 2016 год в МИФНС России № 15 по Самарской области проведено 58 выездных налоговых проверок, в результате которых было начислено 234 932 тыс. руб. За 2015 год было проведено 50 выездных налоговых проверок, в результате которых было начислено 229 275 тыс. руб. За 2014 год было проведено 48 выездных налоговых проверок, в результате которых было начислено 227 342 тыс. руб.

Таблица 12 – Количество проведенных выездных налоговых проверок за 2014-2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Выездные проверки	48	50	58	8	2	10	16,0	4,17	20,83

По данным видно, что наибольшее количество проводимых инспекцией выездных налоговых проверок (далее ВВП) приходится на 2016 год. Так, в 2016 году инспекцией было проведено 58 проверок, что на 16% выше числа проведенных проверок в 2015 году. В 2015 году было проведено 50 выездных проверок, что на 2 проверки больше, чем в 2014 году, а значит, разница составила 4,17%. Если же сравнивать 2016 и 2014 год, то в данной ситуации разница составляет 20,83%, что равно 10 проверкам.

Представим данные в виде диаграммы на рисунке 11.

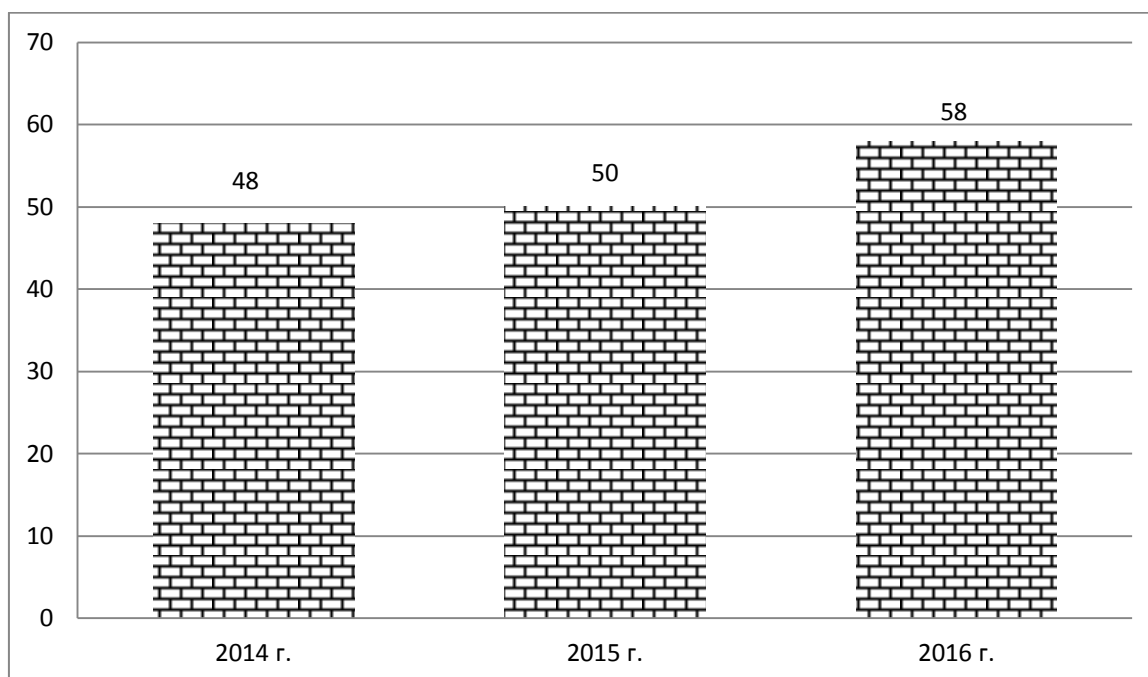


Рисунок 11 – Динамика проведенных налоговым органом ВМП за 2014-2016 годы

Анализируя представленные выше графики, можно сделать вывод, что показатели 2016 года значительно выше показателей 2015 года. Увеличилось не только количество проводимых ВМП, но и объем доначисляемых в бюджеты разных уровней сумм, что является следствием проведения результативной налоговой проверки.

Таблица 13 – Начисления по проведенным ВМП за 2014-2016 годы

Начисления	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
По ВМП	227 342	229 275	234 932	5 657	1 933	7 590	2,47	0,85	3,34

За рассматриваемый период наиболее результативными оказались ВМП, проведенные в 2016 году. Так, в 2016 году начисления по ВМП составили 234 932 тыс. руб., что на 5 657 тыс. руб. или 2,47% выше показателей 2015 года. В 2015 году начисления были в размере 229 275 тыс. руб., что на 1 933 тыс. руб. или 0,85% выше той суммы, что начислена в 2014

году. В 2014 же году было начислено 227 342 тыс. руб., что на 7 590 тыс. руб. или 3,34% ниже той суммы, что была в 2016 году.

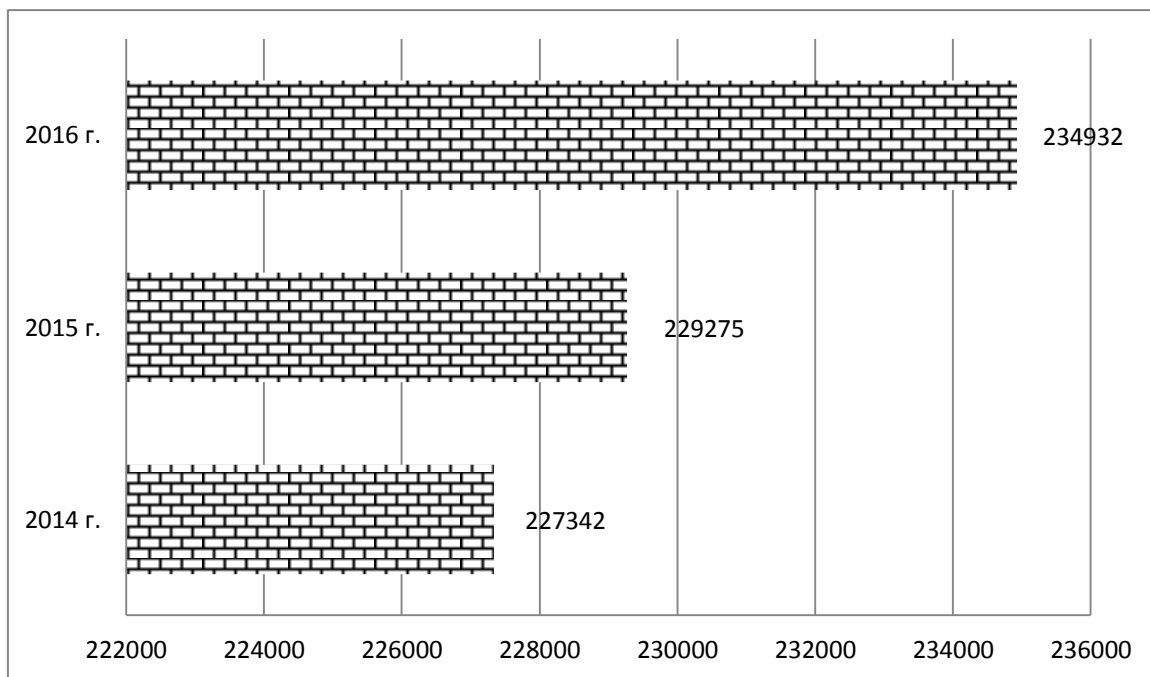


Рисунок 12 – Динамика сумм доначислений по ВВП за 2014-2016 годы, тыс. руб.

В целом, наблюдается положительная динамика увеличения доначислений за счет проводимых налоговым органом выездных налоговых проверок. Постоянно увеличивающаяся сумма доначислений в бюджет говорит о том, что проверки, и работа уполномоченных лиц инспекции, становится все более результативной. Но у данной ситуации есть и другая сторона, отрицательная. Ведь данное положение вещей говорит о том, что налогоплательщики все чаще пытаются «обойти» налоговую службу и укрыться от уплаты налогов, от своей прямой обязанности.

На решения, вынесенные по результатам налоговых проверок и на действия (бездействия) налогового органа за 2016 год, в вышестоящий налоговый орган, направлено на рассмотрение 38 жалоб на сумму 163 967 тыс. руб.

Количество жалоб за 2015 год, направленных в налоговый орган, составило 49, сумма по которым равна 127 035 тыс. руб. За 2014 год было

направленно, как и за 2015 год, 49 жалоб, но сумма по ним составила 123 182 тыс. руб.

Таблица 14 – Количество рассмотренных за 2014-2016 годы жалоб

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Количество жалоб	49	49	38	(11)	-	(11)	(22,45)	-	(22,45)

Как показывают данные, количество направленных в налоговый орган жалоб в 2014 и 2015 году совпадает, в 2016 же году количество жалоб составило 38, что на 11 жалоб или 22,45% ниже того количества, что было в 2014 и 2015 году.

Проанализировав данные таблицы, можно сделать вывод, что, несмотря на то, что количество направленных в налоговый орган жалоб в 2014 и 2015 году одинаковое, суммы, рассматриваемые в этих жалобах, имеют некоторое отличие. Так, в 2014 году сумма, рассматриваемая в жалобах, составила 123 182 тыс. руб., что на 3 853 тыс. руб. ниже показателей 2015 года. В 2015 году сумма составила 127 035 тыс. руб., что, соответственно, выше на 3,13% суммы за 2014 год.

Таблица 15 – Суммы, указанные в жалобах за 2014-2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Сумма	123 182	127 035	163 967	36 932	3 853	40 785	29,07	3,13	33,11

За 2016 год было подано 38 жалоб на сумму 163 967 тыс. руб., несмотря на то, что наименьшее количество жалоб было подано именно в 2016 году, сумма по ним наиболее высокая. Так, разница между суммой за 2016 год и 2015 год составила 36 932 тыс. руб., что равно 29,07%. А разница между 2016 годом и 2014 годом составила 40 785 тыс. руб., что равно 33,11%.

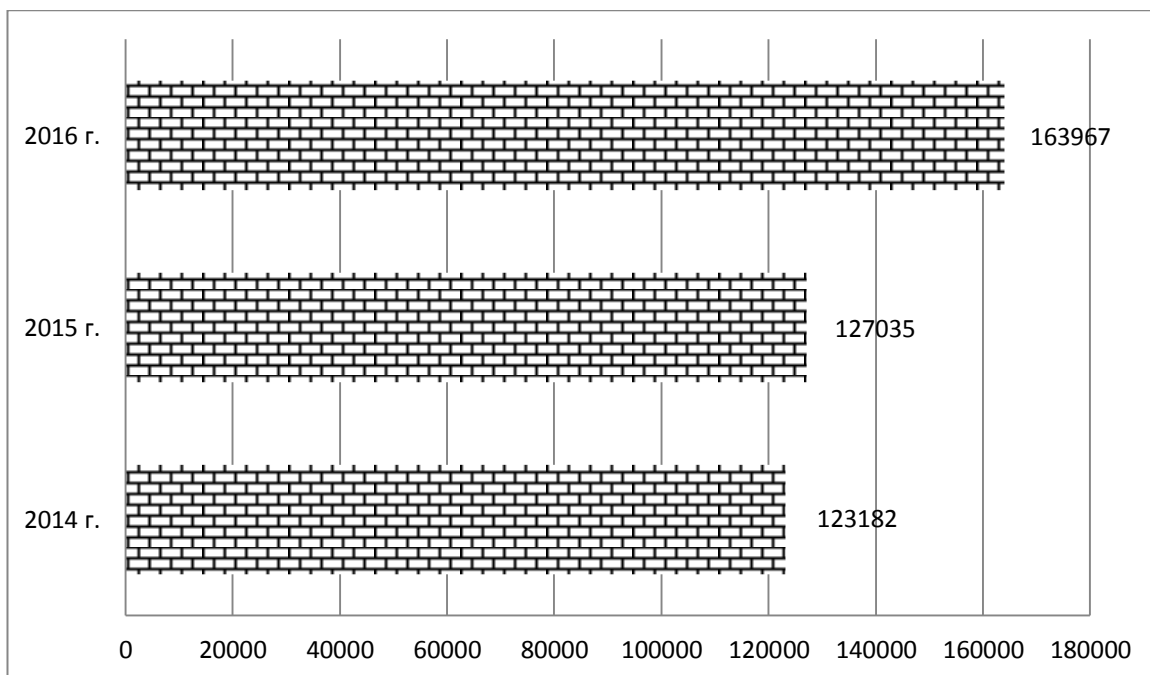


Рисунок 13 –Динамика сумм по представленным на рассмотрение в МИФНС №15 жалобам за 2014-2016 годы, тыс. руб.

По приведенным выше графикам видно, что количество жалоб в 2016 году снизилось на 22,45% в сравнении с 2015 годом, что положительно. При этом, общая сумма, приведенная в жалобах за 2016 год, превышает сумму 2015 года на 29,07%, что отрицательно сказывается на результативности проведенных инспекцией проверок.

Удовлетворенно 22 жалобы в 2016 году, 20 жалоб в 2015 году и 17 жалоб в 2014 году.

Таблица 16 – Количество удовлетворенных жалоб за 2014-2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Количество удовлетворенных жалоб	17	20	22	2	3	5	10	17,64	29,41

По данным таблицы видно, что наибольшее число удовлетворенных жалоб приходится на 2016 год, пусть и в 2015 и 2014 году было подано жалоб больше, чем в 2016. Из 38 жалоб, что были поданы в 2016 году, уполномоченные лица налогового органа удовлетворили лишь 22 жалобы,

это на 2 жалобы или 10% выше того показателя, что в 2015 году и на 5 жалоб или 29,41% больше, чем в 2014 году. Сравнивая же 2014 и 2015 год, пусть и было подано в этот период одинаковое количество жалоб, удовлетворено было 17 жалоб в 2014 году из поданных 49-ти и 20 жалоб в 2015 году. В 2015 году на 5 жалоб или на 17,64% больше, чем в 2014 году.

Сумма удовлетворенных требований составила 41 132 тыс. руб., в 2015 году – 44 599 тыс. руб., а в 2014 году – 41 659 тыс. руб.

Таблица 17 – Сумма выплат по удовлетворенным жалобам за 2014-2016 годы

Наименование	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонения					
				Абсолютные			Относительные		
				2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014	2016/ 2015	2015/ 2014	2016/ 2014
Суммы выплат	41 659	44 599	41 132	(3 467)	2 940	(527)	(7,77)	7,05	(1,26)

Анализируя данные, можно сделать вывод, что на рассмотренные в 2015 году 20 жалоб приходится 44 599 тыс. руб., что является наибольшей суммой за рассматриваемый период. На удовлетворенные 22 жалобы в 2016 году приходится 41 132 тыс. руб., что на 3 467 тыс. руб. или 7,77% ниже показателя 2015 года. За 2014 год на одобренные 17 жалоб пришлась 41 659 тыс. руб., что на 2 940 тыс. руб. или 7,05% ниже показателя 2015 года.

Сравнивая же показатели 2014 и 2016 года можно заметить, что расхождение в сумме довольно незначительно. Так, разница составила в 1,26%.

Представим данные в виде диаграммы на рисунке 14.

Как видно по расчетам, на наибольшее число удовлетворенных жалоб в 2016 году приходится наименьшая сумма выплат, что положительно, рассматривая данную ситуацию в пользу налогового органа.

Наиболее часто проводимый и наиболее массовый вид проверок – это камеральная. Ее периодичность определяется установленными законами о налогах и сборах сроками сдачи налоговых деклараций, расчетов по авансовым платежам.

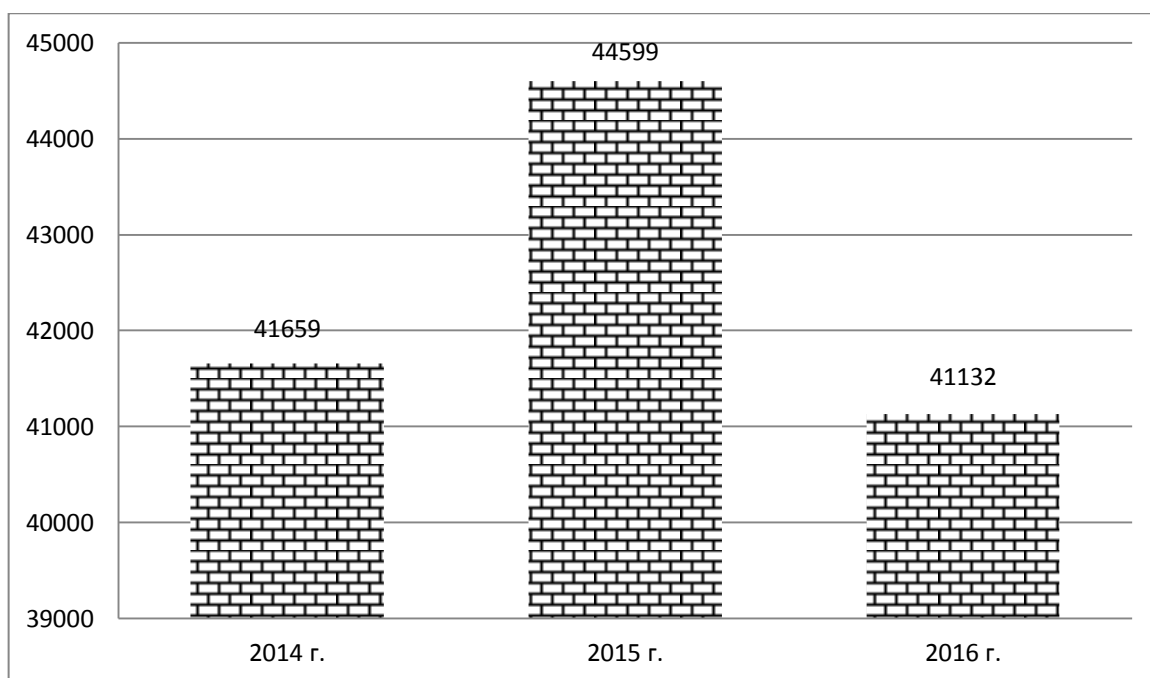


Рисунок 14 – Динамика выплаченных по жалобам средств за 2014-2016 годы, тыс. руб.

ВНП предусматривает наибольшее число методов контроля, основывается на правильности исчисления и своевременности уплаты одного из нескольких налогов. ВНП основывается на изучении, как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения.

В отличие от камеральных проверок выездные налоговые проверки имеют большое значение в части пополнения бюджета. В любом случае экономические показатели обоих видов проверок имеет место быть в Межрайонной инспекции ФНС России № 15 по Самарской области.

Далее отметим проблемы организации налогового контроля и перейдем к рекомендациям.

3 Пути совершенствования налогового контроля

3.1 Проблемы налогового администрирования

Как известно, налоговая система РФ далека от идеала. В современной российской налоговой системе есть множество проблем, возможно, причиной этому может случить недолгий срок ее существования, но, тем не менее, факт остается фактом.

Ежегодно в силу вступают различные изменения и дополнения, внесенные в налоговое законодательство Федеральными законами «О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ и отдельные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования», которые затрагивают практически каждую статью части первой и второй НК РФ. Изначально, еще на этапе разработки, предполагалось, что основной целью вносимых в налоговое законодательство поправок должно стать упрощение процедур налогового администрирования и улучшения правового положения налогоплательщиков [22].

Естественно, что в улучшении положения налогоплательщиков важную роль играет большое количество внесенных изменений. К таким изменениям можно отнести детализацию процедуры вынесения решения по итогам налоговых проверок и перечня обязанностей налоговых органов. Кроме того, среди таких изменений числится и повышение гарантий прав налогоплательщика при проведении контрольных мероприятий.

Также, еще одним фактом, что улучшает положение налогоплательщика, является и то, что налоговый орган не должен требовать документы, что были поданы с первичной декларацией, в случае сдачи уточненной декларации.

Однако есть моменты, что порядком ухудшают положение налогоплательщиков. Примером может послужить установление полностью внесудебного порядка взыскания штрафа за нарушение норм, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах.

А также, помимо вышеизложенного, есть и третья сторона. Так, существуют поправки, которые не столько улучшают или ухудшают положение налогоплательщика, сколько повышают бюджетные риски, создавая при этом сложности в работе уполномоченных лиц налоговых органов. Примером таких поправок может послужить отказ законодателя от установления ответственности за неуплату авансовых платежей по налогам.

Предыдущая попытка либерализации налогового законодательства, предпринятую законодателем в 1998 году, когда была разработана и принята часть первая НК РФ. Но большинство нововведений налогового законодательства 1998 года, направленных на улучшение правового положения налогоплательщиков, продержалось в неизменном виде менее года: в середине 1999 года был принят Федеральный закон от 09.07.1999 года № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса РФ», который свел их значимость к минимуму. От части это произошло от того, что законодатель не определяет четкой позиции, установленной в отношении длительности и периодичности выездных налоговых проверок, часть из которых вернулась в налоговое законодательство относительно недавно.

Также стоит заострить особое внимание на порядке проведения КНП:

- по завершению КНП, как и по завершению ВНП, составляется акт;
- проблема истребования дополнительных документов, если раньше в ходе проведения камеральной проверки, уполномоченные лица могли истребовать необходимую им документацию дополнительно, то сейчас это невозможно;

- в случае если налогоплательщик представит уточненную декларацию до того, как завершилась камеральная налоговая проверка, то данная проверка считается завершенной, то есть приостанавливается и начинается новая проверка [1, ст.88].

У каждой проверки есть свои задачи и, естественно, своя цель. Так, целью КНП признается проверка подаваемых налогоплательщиками

деклараций, а целью ВМП признается анализ хозяйственной деятельности налогоплательщика [12].

По налоговым обязательствам, в отличие от гражданско-правовых обязательств, срок давности не установлен. Это и является главной проблемой. Но ко всему прочему, сроки для принудительного взыскания недоимки привязаны к срокам выполнений требований об уплате налогов. Срок выполнения такого требования также может зависеть от КНП, которая проводилась по уточненной декларации.

НК РФ постоянно редактируется, и в него вносятся соответствующие поправки. Так, еще одной не менее значимой поправкой является то, что теперь периоды, которые рассматриваются в ходе проведения КНП и ВМП не совпадают. То есть, ВМП охватывает лишь три года, что предшествуют отчетному, КНП же может проводиться на основе более позднего периода [1, ст.88].

Данное положение вещей создает ряд процессуальных сложностей для уполномоченного лица налогового органа и никоим образом не обеспечивает налогоплательщику гарантий его прав.

Срок, в течение которого проводится КНП, не является преклюзивным. Проверку необходимо провести в течение трех месяцев с того дня, как налогоплательщик представил налоговую декларацию в налоговый орган. Но в положениях, предусмотренные НК РФ, не упоминаются те последствия, которые могут повлечь за собой не проведенные налоговые проверки в указанный период времени.

Изменения повысили бюджетные риски и усложнили административные процедуры. Согласно п. 4 ст. 101.4 НК РФ акт о выявленном правонарушении может быть направлен по почте заказным письмом только в случае, если налогоплательщик уклоняется от получения вышеуказанного акта. Ранее акт мог либо направляться по почте, либо вручается лично налогоплательщику по выбору налоговой инспекции. Не

понятно, каким образом может быть установлен и зафиксирован факт уклонения лица от получения акта.

Уклонение лица от уплаты налогов, это один из наиболее острых и сложно решаемых вопросов.

К вопросу оплаты налогов подходят единицы. Так, лишь 16-17% налогоплательщиков платят в бюджеты разных уровней в полном объеме. Большая же часть, примерно 60% налогоплательщиков, пытаются минимизировать свои обязательства, будь то законными или же незаконными способами. Оставшиеся же 23-24% налогоплательщиков в принципе не уплачивают налоги.

В борьбе с уклонением от уплаты налогов и сборов необходимым является выявление причины таких уклонений. Это необходимо для определения направлений реформирования/переустройства НК РФ [6].

Для того чтобы определить причину, по которой налогоплательщики уклоняются от уплаты налогов, был проведен опрос, в результате которого была выявлена следующая статистика:

- невозможно осуществлять прибыльную деятельность, если не уклоняться от налогов (64,9 % опрошенных);
- у налогоплательщиков нет никакого желания отдавать свои деньги, так как они не видят соответствующей отдачи от государства (63,9 %);
- ухудшать свое материальное положение налогоплательщики не хотят (38,9 %);
- наличие законодательных пробелов и организационных нестыковок (34,9%);
- сложность налогового законодательства (20, 6%);
- никто не хочет обнародовать (афишировать) свое имущество, причина - хорошо развитая преступность (17,5%).

Результат опроса очевиден. Ведь, как и предполагалось, главной причиной уклонения налогоплательщиков от их прямой обязанности является

непреодолимое желание сохранения своего имущества (материального положения).

Логично, что причиной уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов является относительная сложность, а главное несовершенство налогового законодательства. Основным документ, который регламентирует порядок и форму осуществления выездных и камеральных налоговых проверок, является НК РФ. Далее попробуем определить наиболее спорные правовые установления НК РФ [9].

Одним из важных направлений контрольно-проверочной деятельности налоговых органов является проведение проверок. Несомненно, проведение регулярных проверок способствует повышению уровня ответственности налогоплательщиков по соблюдению ими налоговых законодательств и своевременной уплаты налогов.

Опыт доказывает, что не всегда многочисленные частные проверки дают положительный результат. Наоборот, в случаях большого влияния проверок выполнение его требований становится невозможным, где логическим завершением этого случая станет компромисс между проверяющим и тем лицом, которого проверяют. В данном случае проверка полностью теряет свой первоначальный смысл.

Вышеизложенное показывает, что принятые поправки не всегда достигают целей упрощения процедур налогового администрирования, создается неопределенность в налоговом законодательстве и существенно повышаются риски исполнения бюджетов разных уровней как в течении года, так и за год в целом.

Множество факторов в настоящее время говорят о проблемах в налоговом администрировании. Какая же из проблем важнее, не представляется возможным определить, ведь проблем много и каждая, так или иначе, приводит к невозможному нормальному осуществлению налогового администрирования в нашей стране.

Основной же проблемой, на мой взгляд, в налоговом администрировании является несовершенство российского законодательства, в частности законодательства о налогах и сборах РФ.

Допустим, что налоговый орган назначает ВПП в отношении конкретного налогоплательщика. На первых этапах такой проверки возникает проблема в том, чтобы ознакомить проверяемое лицо с решением о проведении выездной налоговой проверки.

Согласно НК Российской Федерации выездная проверка в отношении налогоплательщика проводится на основании решения руководителя или заместителя руководителя налогового органа. Форма такого решения утверждена Приказом ФНС России, которая предусматривает, что руководитель организации, физическое лицо или их представитель при ознакомлении указывает свою должность, фамилию, имя, отчество, а также ставит подпись и дату ознакомления с решением [1, ст. 89].

В данном случае далеко не каждый налогоплательщик идет на контакт с сотрудниками налоговой службы, то есть, элементарно, руководитель проверяемого лица может уклоняться от ознакомления с решением о проведении выездной налоговой проверки, чтобы каким-либо способом препятствовать, (затруднить, сократить сроки) проведению выездной налоговой проверки.

Следующей не менее важной проблемой является получение от проверяемого лица необходимых для проведения проверки (выездной камеральной) документов на основании НК РФ. Здесь налоговые органы могут столкнуться с такой проблемой, как при вручении налогоплательщику требования о предоставлении документов, они могут получить в ответ на такое требование письмо.

Например, с таким содержанием: «... в ответ на ваше требование сообщаем, что в настоящее время у организации отсутствует руководитель предприятия (либо он уволился, либо он умер, и др.), поэтому представить документы без согласования с руководителем не представляется

возможным». Руководителя в организации может отсутствовать месяц, а может быть и более одного месяца. Например, длительная командировка, либо участники организации не выбрали кандидатуру на пост руководителя предприятия [1, ст. 93].

При возникновении такой проблемы налоговый орган может вовсе не получить документы необходимые для проведения налоговой проверки, что приведет в конечном итоге к срыву, затягиванию такой проверки. Если с выездной налоговой проверкой еще понятно, она может быть по решению налогового органа приостановлена в порядке, предусмотренном ст. 89 НК РФ, то приостановление камеральной налоговой проверки законодательством о налогах и сборах такое приостановление не предусмотрено, поскольку она проводится на основании налоговой декларации представленной налогоплательщиком в Инспекцию.

Решением таких проблем могло бы послужить внесение ряда законодательных инициатив, которые облегчили бы осуществление налогового администрирования и сделали его эффективным, привели бы к сокращению больших усилий налоговых органов и их представителей.

3.2 Пути совершенствования налогового контроля

Первостепенными и приоритетными задачами налогового органа являются:

- контроль за тем, чтобы четко соблюдалось законодательство о налогах и сборах;
- контроль за правильностью исчисления налогооблагаемой базы;
- контроль за своевременностью уплаты налогоплательщиком необходимых налогов;
- контроль за правильным распределением доходов от взимания налогов во все соответствующие бюджеты разных уровней.

Контрольная деятельность в любом налоговом органе занимает центральное место, а специалисты или уполномоченные лица контрольных отделов признаются наиболее квалифицированными кадрами в инспекции.

Для реализации поставленных задач, таких как контроль за соблюдением налогового законодательства, зачастую инспекции прибегают к мероприятиям по усилению налогового контроля.

Проблема низкой эффективности системы налогового контроля актуальна на территории РФ и в современном мире. Эта проблема ощущается довольно-таки остро из-за несовершенства законодательства, и, конечно из-за нестабильности экономического положения в стране. Так, с одной стороны, все чаще налогоплательщики стали уклоняться от своих прямых обязанностей, таких как уплата налогов. Примеров в данном случае можно привести множество, так, например, известные многим случаи, когда особо крупным компаниям, размер выплат которых должен быть весомым вкладом в бюджет, занижают эти самые выплаты. С другой же стороны уже существующие и наиболее часто применяемые технологии налогового контроля в России порядком устарели, они несовершенны и изжили себя. Опять же, и в этой ситуации можно привести бесчисленное количество примеров, так, например, по данным МИФНС России свыше трети всех проводимых инспекцией выездных проверок оказываются нерезультативными по ряду причин.

Зачастую, результативность ВМП зависит от того, насколько крупный налогоплательщик. Ведь чем он крупнее, тем сложнее осуществляемая им деятельность, а значит, тем менее результативна проводимая налоговым органом ВМП. Уполномоченные лица налоговых органов и сами оценивают эффективность проводимых выездных налоговых проверок в отношении крупных налогоплательщиков как чрезмерно низкую. Причиной сложившейся ситуации является то, что НК РФ не предусматривает особенностей администрирования крупнейших налогоплательщиков, в частности не позволяет установить увеличенные сроки проверки.

В связи с этим, можно найти решение этой проблемы. Так, например, наиболее целесообразным будет развитие комплексного администрирования всех крупных налогоплательщиков, и разработать законодательную базу администрирования. Введение таких мер даст свои результаты. Как показывает практика, во многих наиболее развитых странах давно сформированы специализированные подразделения по обслуживанию исключительно средних и крупных налогоплательщиков. В РФ так же начиналась работа по созданию подобных подразделений в налоговых органах, но, к глубочайшему сожалению, это неосуществимо. Причиной «невозможности» осуществления этого проекта является, банально, дефицит методического обеспечения.

Развитие методов и форм камерального налогового контроля является одним из направлений повышения эффективности налогового контроля, которое относится ко всем налогоплательщикам. Камеральный налоговый контроль предполагает оценку деятельности налогоплательщика и конкретизацию объектов проверок без необходимости выезда на территорию налогоплательщика. Формирование камерального налогового контроля рассматривает вопрос о расширении состава информации, предоставляемой налогоплательщиками на регулярной основе. Зачастую, информации, содержащейся в налоговых декларациях и бухгалтерской (финансовой) отчетности, недостаточно для того, чтобы выявить возможные нарушения законодательства. Такое направление уместно развивать, в основном, в отношении крупных налогоплательщиков. В рамках малого бизнеса увеличение объемов информации является нецелесообразным, так как выездные проверки, в таком отношении, являются достаточно эффективным средством контроля [17].

Для разрешения проблемы злоупотреблений при проведении налоговых проверок необходимым является уточнение и формулировка процедур в НК РФ, которые проводятся в отношении/ в рамках проверок. Не менее важным аспектом при решении этой проблемы, является ориентировка

налоговых органов, в первую очередь, на проверку достоверности налоговой отчетности с учетом использования методов и приемов аудита. Также, наравне с вышеперечисленными требованиями, необходимым является разработка и внедрение иных, более совершенных и эффективных форм налогового контроля для крупных налогоплательщиков. В таком случае требуется совершенствовать информационный обмен предприятий с налоговыми органами.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что от постоянного совершенствования имеющихся в законодательстве реформ, положительных результатов, как таковых, не достичь. А значит, необходимо совершенствовать не реформы, а знания в области налогообложения, на которые уполномоченные лица налоговых органов ссылаются при осуществлении своих прямых обязанностей.

Заключение

Все налоговые системы влияют на социальное и экономическое развитие страны. Так же налоговая система помимо всего обеспечивает стабильное поступление денежных средств в бюджет. Именно поэтому остро встает вопрос о повышении эффективности, результативности налоговой системы и налогового администрирования.

В соответствии с поступлениями финансовой науки, эффективность налоговой системы определяется полнотой выявления источников доходов в целях налогообложения. Также, такая эффективность обуславливается минимизацией расходов на взимание налогов.

Наиболее «показательным» критерием оценки эффективности применяемой налоговой системы является мера полноты поступивших от взимания налогов денежных средств в бюджеты всех уровней. Так же, не менее важным критерием является и то, насколько ответственно исполняются и принимаются к сведению установленные законом базы налогообложения.

Есть такое понятие, как «собираемость налогов», именно это понятие и характеризует эффективность налоговой системы. Собираемостью налогов называется объем налоговых поступлений.

На собираемость может повлиять довольно-таки большое количество факторов, к примеру, величина налогооблагаемой базы играет огромную роль. Также на собираемость может повлиять и ряд других факторов, таких как: степень и уровень развития законодательства; сбалансированность федерального бюджета; результативность проводимой налоговыми органами работы; величина налогового бремени; степень развитости теневой экономики.

Все показатели осуществляемой контрольной работы можно разделить на две группы, на: количественные и качественные.

Объем работы налоговых органов характеризуется количественными показателями. Такие показатели трактуются / определяются составом контролируемых налогоплательщиков. К такому составу относятся и крупные налогоплательщики.

К качественным показателям часто относят уровень выполнения налоговыми органами прогнозных заданий за отчетный период и отношение суммы фактически поступивших налоговых платежей к сумме начисленных платежей. Также, не менее важным показателем качества является темп роста налоговых платежей за отчетный период по сравнению с соответствующим периодом прошлого года. То есть, идет сопоставление налоговых поступлений за отчетный и предыдущий период. Удельный вес проверок, в ходе которых выявляются нарушения налогового законодательства, в общем числе проверок, тоже является не менее важным показателем качества. Суммы доначислений на одну проверку являются ключевым аспектом в составе качественных показателей.

На основе анализа и проводимого социального опроса можно выделить четыре основных мотива уклонения налогоплательщиков от своих обязанностей перед государством. Мотивы уклонения делятся на: экономические, моральные, технические и политические.

Как известно, основной, и наиболее распространенной причиной уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов, это его нестабильное финансовое положение. И чем хуже то самое положение, тем больше соблазн у налогоплательщика «обмануть» государство.

Одними из многих причин уклонения от налогов является двойственность / нелогичность и сложность налогового законодательства. От четкости изложения методик налогообложения и технической оснащенности налоговых инспекций, непосредственно зависят результаты собираемости налогов. Вдобавок, данные результаты зависят от профессиональной подготовленности работников налоговых инспекций, а также от уровня знаний граждан и организаций в сфере налогового законодательства.

В результате проделанной работы, можно сделать несколько выводов. Так, наиболее важным моментом в результативности контрольной работы налогового органа является совершенствование уже имеющейся и действующей системы налогового контроля. А для того, чтобы повысить результативность данной системы, необходимо улучшать навыки в вопросе отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок. И, соответственно, необходимо разработать более эффективные формы и методы проведения налоговых проверок. Также, целесообразно было бы ввести систему для оценки, осуществляемой уполномоченными лицами налогового органа, работы.

Постепенно совершенствуя все рассмотренные элементы, можно прийти к реальному улучшению организации налогового контроля. Путем достижения этого может стать создание системы отбора налогоплательщиков, в отношении которых стоит назначать и впоследствии проводить налоговую проверку. Данная система позволит выбрать более целесообразное направление использования материальных и кадровых ресурсов налогового органа.

Говоря о совершенствовании форм и методов контроля, необходимо увеличить число проводимых совместно с органами федеральных служб проверок, организовать проведение повторной проверки в отношении налогоплательщиков, сокрытые суммы которых достигают крупных размеров. А также при наличии законодательных норм, стоит использовать косвенные метод исчисления налогооблагаемой базы.

Приведенный перечень решений изложенных в работе проблем, конечно же, не является исчерпывающим. Необходимо искать дальнейшие пути улучшения контрольной работы, повышать результативность осуществляемого налогового контроля, при этом ссылаясь на рассмотренные выше советы. Конечно, невозможно конкретизировать и говорить точно, что необходимо делать в сложившейся ситуации. В работе приведены наиболее целесообразные и более уместные пути решения насущных проблем.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 года № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016 года) // СПС КонсультантПлюс (дата обращения 07.05.2017 года)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 года № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017 года) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) // СПС КонсультантПлюс (дата обращения 05.06.2017 года)
3. Федеральный закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016) «О налоговых органах Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // СПС КонсультантПлюс (дата обращения 07.06.2017 года)
4. Приказ МНС РФ от 03.03.2004 г. № БГ-3-09/178 (ред. От 29.06.2012 г.) «Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц» // СПС КонсультантПлюс (дата обращения 02.06.2017 года)
5. Боброва, А.В. Итоги налоговых проверок бизнеса [Электронный ресурс]: научная статья // Электрон. текстовые данные. - 2013 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/itogi-nalogovyh-proverok-biznesa> - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 02.04.2017)
6. Бурова, Л.А. Уклонение от уплаты налогов: теория и практика [Электронный ресурс] // Электрон. текстовые данные. - 2014 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/uklonenie-ot-uplaty-nalogov-teoriya-i-praktika> - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 16.04.2017)
7. Воронов, А.Е. Налоговый контроль в РФ [Электронный ресурс]: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит» // Электрон. текстовые данные. - 2012 г. - Режим доступа:

<http://www.knigafund.ru/books/191399> - ЭБС «КнигаФонд» (дата обращения 21.04.2017)

8. Глухов, В.В., Глухов Е.В. Социальная сущность и функции налога [Электронный ресурс]: научная статья // Электрон. текстовые данные. - 2013 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/sotsialnaya-suschnost-i-funktsii-naloga> - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 15.04.2017)

9. Гуреев, В.И. Некоторые проблемы ответственности за налоговые правонарушения и пути решения [Электронный ресурс]: научная статья // Электрон. текстовые данные. - 2015 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nekotorye-problemy-otvetstvennosti-za-nalogovye-pravonarusheniya-i-puti-resheniya> - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 02.05.2017)

10. Гуржева, О.А. Порядок и особенности предоставления документов для камеральной проверки [Электронный ресурс]: экономическая статья // Электрон. текстовые данные. - 2012 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/poryadok-i-osobennosti-predostavleniya-dokumentov-dlya-kameralnoy-proverki> - ЭБС «Лань» (дата обращения 03.05.2017)

11. Дадашев, А.З., Пайзулаев И.Р. Налоговый контроль в РФ [Электронный ресурс] // Электрон. текстовые данные. - 2014 г. - Режим доступа: https://e.lanbook.com/book/53486#book_name - ЭБС «Лань» (дата обращения 16.05.2017)

12. Дорофеева, Н.А., Брилон А.В., Брилон Н.В. Налоговое администрирование [Электронный ресурс] // Электрон. текстовые данные. - 2014 г. - Режим доступа: https://e.lanbook.com/book/56255#book_name - ЭБС «Лань» (дата обращения 28.05.2017)

13. Егорова, Е.Н., Савин, Д.А. Основные формы организации налогового контроля в России [Электронный ресурс] // Электрон. текстовые данные. - 2012 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnyue>

formy-organizatsii-nalogovogo-kontrolya-v-rossii - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 09.05.2017)

14. Кузнецова, О.С. Реформирование местного налогообложения в России [Электронный ресурс]: научная статья // Электрон. текстовые данные. - 2012 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/reformirovanie-mestnogo-nalogooblozheniya-v-rossii-perspektivu-vvedeniya-naloga-na-nedvizhimost> - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 12.05.2017)

15. Селиванов, А.С. Налоговый контроль как вид государственного финансового контроля [Электронный ресурс]: научная статья // Электрон. текстовые данные. - 2012 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-kontrol-kak-vid-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya> - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 17.05.2017)

16. Семенихин, В.В. Налоговые проверки [Электронный ресурс] // Электрон. текстовые данные. - 2015 г. - Режим доступа: https://e.lanbook.com/book/73052#book_name - ЭБС «Лань» (дата обращения 21.05.2017)

17. Соболева, О.А., Мячина, Н.А. Направления совершенствования системы регистрации налогоплательщиков в налоговых органах Российской Федерации [Электронный ресурс]: научная статья // Электрон. текстовые данные. - 2012 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/napravleniya-sovershenstvovaniya-sistemy-registratsii-nalogoplatelshchikov-v-nalogovyh-organah-rossiyskoj-federatsii> - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 01.06.2017)

18. Тарнопольская, Д.С. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику [Электронный ресурс] // Электрон. текстовые данные. - 2014 г. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/vyezdnye-nalogovye-proverki-cto-nuzhno-znat-nalogoplatelshchiku> - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 03.06.2017)

19. Удалов, Р.В. Тенденции и перспективы развития налогового контроля в России [Электронный ресурс]: научная статья // Электрон.

текстовые данные. - 2012 г. - Режим доступа:
<https://cyberleninka.ru/article/n/tendentsii-i-perspektivy-razvitiya-nalogovogo-kontrolya-v-rossii> - ЭБС «Киберленинка» (дата обращения 06.06.2017)

20. Филина, Ф.Н. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Электронный ресурс]: учебное пособие // Электрон. текстовые данные. - 2012 г. - Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/8882#authors> - ЭБС «Лань» (дата обращения 02.06.2017)

21. Andrew Ross Sorkin, When It Comes to Tax Avoidance, Donald Trump's Just a Small Fry // on Page B1 of the New York edition with the headline: In Avoiding Tax, Trump Is Merely a Small Fry, October 4, 2016;

22. Conrad de Aenlle, Few Places to Hide as Taxes Trend Higher Worldwide // in The International Herald Tribune special report appears in print on December 3, 2012;

23. Shan Li, Most paid tax preparers err in calculating refunds, GAO audit finds // Los Angeles Times, 2017;

24. Tina Orem, What to do if you get an audit notice from the IRS // NerdWallet, 2017

25. Tina Orem, Goofed on your tax return? Here's what to do // NerdWallet, 2015.

Приложение А

(справочное)

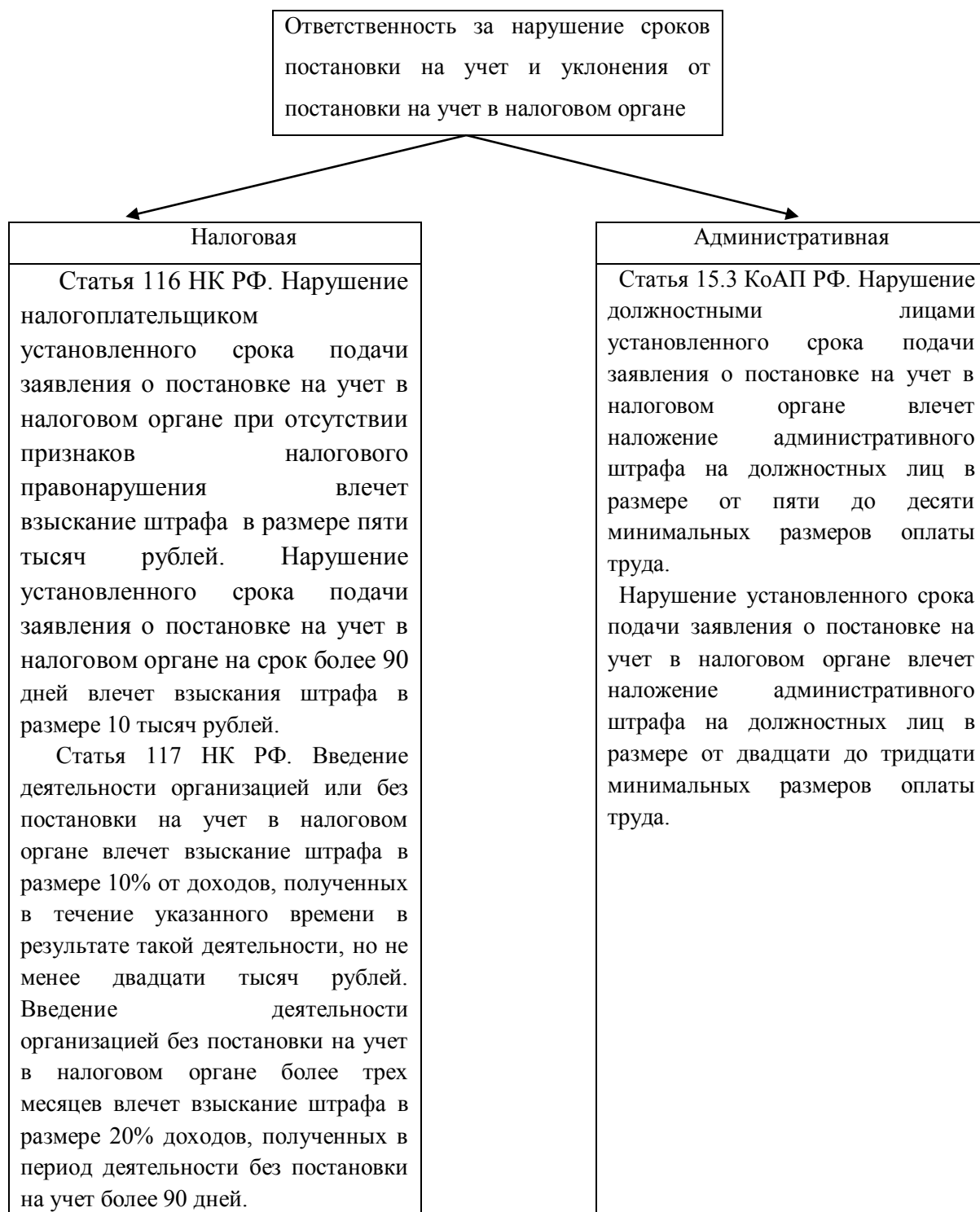


Рисунок А.1 – Ответственность за нарушение сроков постановки на учет

Приложение Б

(справочное)



Рисунок Б.1 – Функциональная структура налогового органа

Бакалаврская работа выполнена мною самостоятельно.

Использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

Отпечатано в 1 экземпляре.

Библиография составляет 25 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру «13»июня 2017 г.

Дата « _____ » _____ 2017 г.

Студент _____ (Н.А. Ибрагимова)